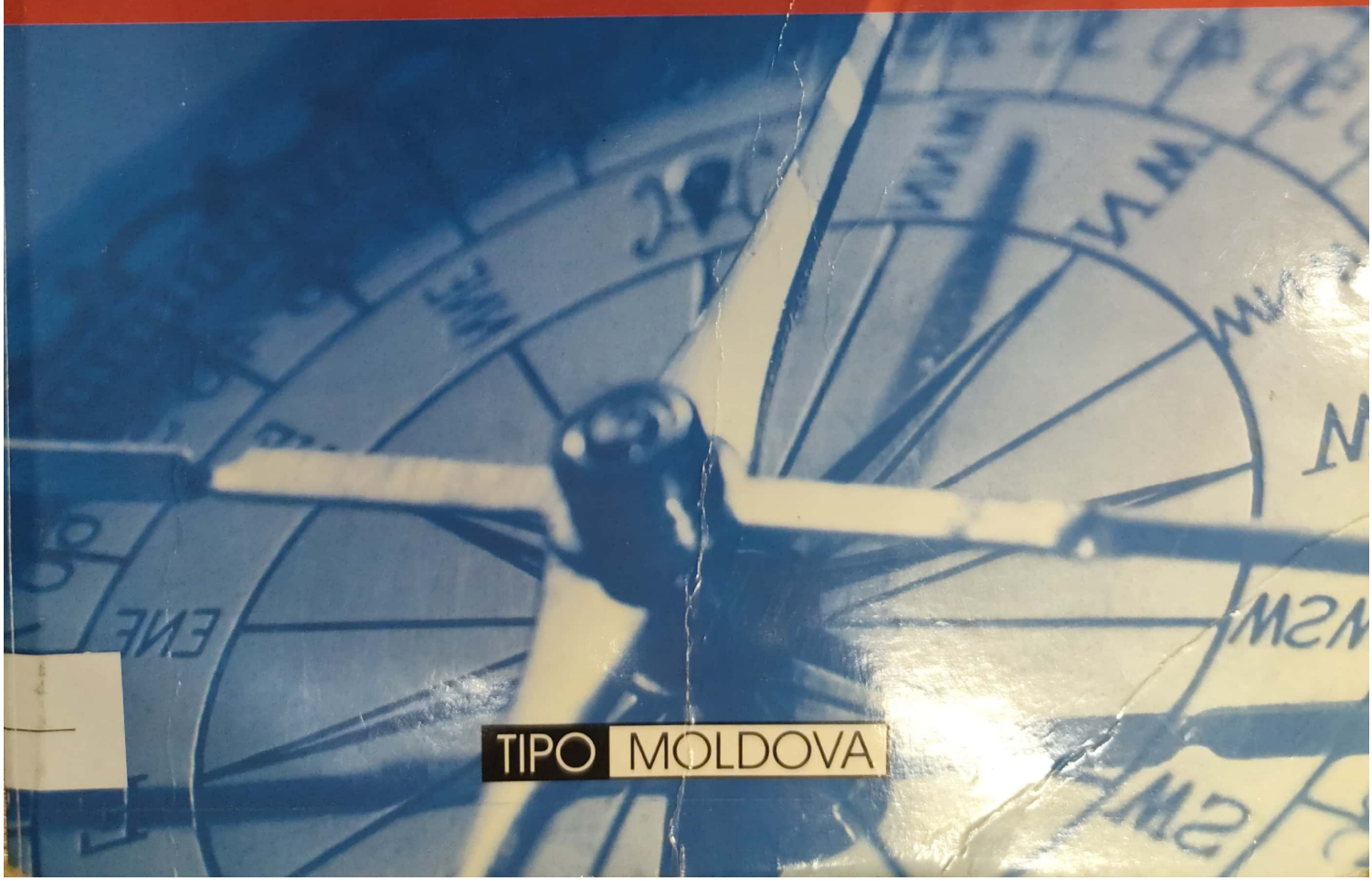
EMIL HOROMNEA

Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii

Doctrină. Concepte. Lexicon.



TIPO MOLDOVA

Scanned with OKEN Scanner

EMIL HOROMNEA

Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii

Doctrină. Concepte. Lexicon.

Dedic această carte STUDENŢILOR MEI de ieri, de astăzi şi de mâine, cei care prin gând şi aspiraţie, prin faptă sau cuvânt, au fost mereu aproape de mine.

Scanned with OKEN Scanner

Coperta: *Cristian Almăşanu*

Redactor: *Aurel Ştefanachi*

Tehnoredactare: doctor Roxana Dicu

ISBN 978-973-168-015-6

© Tipografia Moldova

Editura Tipo Moldova este acreditată de Consiliul Naţional al Cercetării Ştiinţifice din Învăţământul Superior (C.N.C.S.I.S.)

Iaşi, 2008

Tipărit la ***Tipografia Moldova***,
Bulevardul Carol I Nr. 3-5, Iaşi
Telefon/Fax: 0232206549
E-mail: office@tipomoldova.ro

Scanned with OKEN Scanner

EMIL HOROMNEA

Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii

Doctrină. Concepte. Lexicon.

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

UN GÂND DE SUFLET CĂTRE MĂRIA SA... CITITORUL 9

CAPITOLUL I

MOMENTE DE REPER ÎN EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII 51

PRELIMINARII 51
1.1. LUCA PACIOLO, PIONIER AL LITERATURII CONTABILE 52
1.2. BENEDETTO COTRUGLI – „AUTORUL FĂRĂ NOROC" 55
1.3. ADEVĂR SAU LEGENDĂ ? MARCO POLO ŞI ORIGINILE CONTABILITĂŢII ÎN PARTIDĂ DUBLĂ 56
1.4. SECOLE DE INFLUENŢĂ PACIOLIANĂ ASUPRA GÂNDIRII ECONOMICE ŞI CONTABILE 58
1.4.1. De la „secolul cel mare" la crearea metodei „Jurnal Cartea–mare" *58*
1.4.2. Noi realizări în secolul al XIX-lea. De la P.R. Coffy la J. Fr. Schär *59*
1.5. CERCETĂRI ASUPRA BAZELOR ŞTIINŢIFICE ALE CONTABILITĂŢII 60
1.6. PROMOVAREA CONCEPTULUI MATEMATIC ÎN CONTABILITATE 63
1.7. CONTRIBUŢII ROMÂNEŞTI LA PROGRESUL CONTABILITĂŢII 67

CAPITOLUL II

FUNDAMENTELE ŞTIINŢIFICE ALE CONTABILITĂŢII 85

2.1. CONDIŢIILE ONTOLOGICE ALE ŞTIINŢEI 85
2.2. DIVERSITATE ŞI CONSENS ASUPRA STATUTULUI CONTABILITĂŢII 88
2.2.1. Contabilitatea, artă *89*
2.2.2. Contabilitatea, tehnică *90*
2.2.3. Contabilitatea, limbaj *92*
2.2.4. Contabilitatea, joc social *93*
2.2.5. Contabilitatea, bun social *94*
2.2.6. Contabilitatea, ştiinţă. Motivaţia acestui statut *97*
2.2.7. În loc de concluzii, câteva reflecţii asupra contabilităţii *104*
2.3. CADRUL CONCEPTUAL AL CONTABILITĂŢII, COMPONENTĂ A TEORIEI CONTABILE 106
2.4. LOCUL CONTABILITĂŢII ÎN SISTEMUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ŞTIINŢELOR 107
2.5. RAPORTURILE CONTABILITĂŢII CU ALTE ŞTIINŢE 110
2.6. OBIECTUL CONTABILITĂŢII 114
Preliminarii *114*
2.6.1. Concepţii cu privire la obiectul contabilităţii *120*
2.6.2. Patrimoniul, obiect de studiu al contabilităţii *123*
2.6.2.1. Conceptul de patrimoniu; etimologie şi reglementare juridică 124

Scanned with OKEN Scanner

2.6.2.2. Bunurile economice, substanţă materială a patrimoniului 127
2.6.3. Contabilitatea şi echilibrul valoric al patrimoniului 132
2.7. ENTITĂŢI PATRIMONIALE, OBIECT AL CONTABILITĂŢII 138
2.7.1. Clasificarea unităţilor economice 139
2.7.2. Constituirea şi funcţionarea entităţii patrimoniale 143
2.8. EXERCIŢIUL FINANCIAR ŞI INDEPENDENŢA ACESTUIA 144

CAPITOLUL III

CONTABILITATEA, COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAŢIONAL ECONOMIC (S.I.E.) 147

PRELIMINARII 147
3.1. DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND SISTEMUL INFORMAŢIONAL ECONOMIC (S.I.E.) 150
3.2. INFORMAŢIA ECONOMICĂ ŞI CLASIFICAREA ACESTEIA 153
3.3. ETALOANE INFORMAŢIONALE 155
3.4. CONTABILITATEA, COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAŢIONAL ECONOMIC 158
3.5. OBIECTIVELE ŞI FUNCŢIILE CONTABILITĂŢII 161
3.5.1. Obiectivele generale ale contabilităţii 161
3.5.2. Funcţiile contabilităţii 163
3.6. SISTEME DE CONTABILITATE 165
3.7. UTILIZATORII INFORMAŢIILOR CONTABILE 170
3.8. INFORMAŢIA CONTABILĂ ŞI FINALITATEA ACESTEIA: PROCESUL DECIZIONAL 174

CAPITOLUL IV

PREMISELE TEORETICE ALE FUNDAMENTĂRII DECIZIILOR ŞI MODELELOR ECONOMICE 179

4.1. PROCESUL DE CONDUCERE. FUNCŢII ŞI OBIECTIVE 179
4.2. FUNCŢIILE CONDUCERII 182
4.3. PRINCIPIILE CONDUCERII 187
4.4. PREZENTAREA ŞCOLILOR DE CONDUCERE 189
4.4.1. Organizarea şi conducerea ştiinţifică în România 190
4.4.2. Consideraţii asupra evoluţiei şcolilor de conducere pe plan mondial 191
4.5. CONCEPTUL DE DECIZIE 194
4.6. PUNCTE DE VEDERE ÎN ABORDAREA PROCESULUI DECIZIONAL ECONOMIC 197
4.7. CREATIVITATE ŞI INOVARE ÎN CONDUCEREA PROCESELOR ECONOMICE 202
4.8. METODE DE STIMULARE A CREATIVITĂŢII ÎN MANAGEMENTUL ÎNTREPRINDERII 208
4.8.1. Sinectica – metodă creativă modernă 208
4.8.2. „Brainstorming"-ul sau mobilizarea creierului 210
4.9. COMPETENŢA DECIDENTULUI ÎN ECONOMIE, SINE-QUA-NON-UL CONDUCERII ŞTIINŢIFICE 211
4.9.1. Matricea competenţei în conducerea economică 212
4.9.2. Factorul uman şi relaţia competenţă-eficienţă în conducerea contabilităţii 215
4.9.3. Performanţă şi profesionalism în activitatea economistului 216
4.10. POSIBILITĂŢI DE CREŞTERE A COMPETENŢEI PRIN DINAMIZAREA FACTORILOR CARE O GENEREAZĂ 219

Scanned with OKEN Scanner

4.10.1. Învățământul și educația 220
4.10.2. Deschiderea către progres și dezvoltare 221
4.10.3. Cercetarea științifică 222
4.10.4. Selectarea și promovarea personalului 222
4.11. MODELUL ECONOMIC – INSTRUMENT AL CUNOAȘTERII ȘTIINȚIFICE 224
4.11.1. Evoluția conceptului de model 224
4.11.2. Raportul teorie – model – realitate 224
4.11.3. Conceptul de model economic 225

CAPITOLUL V

SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE, DOCUMENTE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE CONTABILĂ 229

5.1. DELIMITĂRI CONCEPTUALE 229
5.2. OBIECTIVELE SITUAȚIILOR FINANCIARE 230
5.3. POZIȚIE FINANCIARĂ, PERFORMANȚĂ ȘI MODIFICĂRI ÎN CADRUL POZIȚIEI FINANCIARE 231
5.4. CARACTERISTICI CALITATIVE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE 232
5.5. UTILIZATORII SITUAȚIILOR FINANCIARE. DIRECȚII DE VALORIFICARE ÎN PROCESUL DECIZIONAL 235
5.6. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE 237
5.7. LUCRĂRI CONTABILE PRIVIND ÎNCHIDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR 237
5.7.1. Întocmirea balanței de verificare primară 238
5.7.2. Inventarierea generală a patrimoniului 239
5.7.3. Contabilizarea operațiilor de regularizare 239
5.7.4. Determinarea rezultatului contabil 243
5.7.5. Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit și contabilizarea acestora 244
5.7.6. Întocmirea balanței de verificare finală 249
5.7.7. Închiderea conturilor de activ și de pasiv 250
5.8. REDACTAREA CONTURILOR ANUALE 250
5.8.1. Elaborarea bilanțului 255
5.8.2. Elaborarea „Contului de profit și pierdere" 256
5.8.3. Situația fluxurilor de trezorerie 262
5.8.4. Situația modificărilor capitalului propriu 264
5.8.5. Note explicative la situațiile financiare anuale 266
5.9. TEORIILE BILANȚULUI 274
5.10. ANALIZA FINANCIARĂ A BILANȚULUI 280

CAPITOLUL VI

NORMALIZARE, ARMONIZARE ȘI CONVERGENȚĂ ÎN CONTABILITATE 299

6.1. GLOBALIZAREA, DIMENSIUNE A LUMII CONTEMPORANE 299
6.1.1. Conceptul de globalizare 299
6.1.2. Factorii determinanți ai globalizării 301
6.2. DELIMITĂRI CONCEPTUALE 303
6.3. DISPOZITIVUL DE NORMALIZARE AL CONTABILITĂȚII ROMÂNEȘTI 308

Scanned with OKEN Scanner

6.3.1. Armonizarea contabilă în plan european şi mondial *310*
6.3.2. Armonizare şi reformă contabilă în România *317*
6.4. CADRUL GENERAL PENTRU ÎNTOCMIREA ŞI PREZENTAREA SITUAŢIILOR FINANCIARE – INSTRUMENT AL NORMALIZĂRII CONTABILITĂŢII 319

CAPITOLUL VII

ORGANIZAREA STRUCTURALĂ A CONTABILITĂŢII 333

7.1. CONCEPTUL DE ORGANIZARE STRUCTURALĂ A CONTABILITĂŢII 333
7.2. MODALITĂŢI DE EXECUTARE A LUCRĂRILOR DE CONTABILITATE 334
7.3. STRUCTURILE CONCEPTUALE ALE CONTABILITĂŢII 337
7.4. ROLUL EXPERTULUI CONTABIL ŞI A CONTABILULUI AUTORIZAT ÎN OPTIMIZAREA ORGANIZĂRII STRUCTURALE A CONTABILITĂŢII 338
7.5. PROFESIA CONTABILĂ ROMÂNEASCĂ ÎNTRE REFORMĂ ŞI "ANTIREFORMĂ" 343

CAPITOLUL VIII

DEONTOLOGIE PROFESIONALĂ ŞI MORALITATE ÎN CONTABILITATE ŞI AFACERI 347

8.1. DE LA ETICA AFACERILOR LA MORALITATE ŞI IMAGINE FIDELĂ ÎN CONTABILITATE 348
8.2. ELEMENTE DE REPER ÎN DEONTOLOGIA PROFESIEI CONTABILE 355
ÎN LOC DE CONCLUZII 356

CAPITOLUL XIX

DESPRE ACADEMISM ÎN LUMEA ŞTIINŢEI CONTABILE 359

LEXICON CONTABIL (SINTEZĂ) 365

BIBLIOGRAFIE 382

Scanned with OKEN Scanner

MOTTO:

Într-o lume a schimbării continue, Universitatea trebuie să cultive valorile perene şi permanenţele, separând cu discernamânt durabilul de efemer. În altarul unei asemenea Catedrale a Spiritului, se mistuie viaţa şi opera dascălului zidit pe VOCAŢIE, CULTURĂ şi CARACTER. Fără această trinitate, Cetatea Almei Mater devine rece, tristă şi dezolantă.

Emil Horomnea „Însemnări despre şcoală"

Un gând de suflet către Măria sa... CITITORUL[1]

În oaza de linişte numită *„acasă"*, am revenit de câteva ore. Este locul în care, la ceas târziu, vreau să trăiesc din plin bucuria reîntâlnirii cu tine. După atâtea amânări, poate prea multe, încerc să-ţi scriu. Fac acest gest cu o plăcere fără margini. În liniştea nopţii, a decantării si detaşării totale, cuvintele mele alcargă năvalnic spre matca lor firească. Faptul că acum le citeşti, înseamnă că au ajuns unde trebuie...

Fără îndoială, *comunicarea rămâne pentru mine una din marile pasiuni*, care, spre deosebire de altele, efemere şi îndoielnice, nu provoacă deziluzii şi dezamăgiri. Te simt aproape de mine şi de sufletul meu. Ştiu că avem atâtea adevăruri nerostite... Tocmai de aceea îţi propun câteva reflecţii despre noi si lumea în care trăim. Cu împliniri şi eşecuri, cu sacrificii şi renunţări, cu speranţe şi îndoieli. Despre toate acestea, *doresc să-ţi vorbesc deschis şi sincer, fără rezerve şi prejudecăţi.* Vreau să înţelegi că dincolo de banalitatea existenţei noastre cotidiene, există şi o lume a spiritului şi a ideilor. În universul ei putem dobândi împreună adevărata libertate şi fericire. Aşadar, prin magia cuvântului scris, suntem din nou alături. Nu vei şti niciodată ce mult am aşteptat acest moment ...

---

[1] Ţin să informez distinsul cititor că paginile dedicate acestei uverturi academice se află integral în sarcina financiară a autorului, nefiind incluse în preţul cărţii. Un argument în plus care-mi permite să „respir" prin cuvinte cu suficientă dezinvoltură.

Scanned with OKEN Scanner

Asemeni unei clipe şi astăzi a mai trecut o zi din viaţa noastră. Ne-am bucurat de plinul ei, uitând că ne-a scurtat cu încă un răsărit de soare, viitorul. La început de veac şi de mileniu, mutaţii profunde ne însoţesc pretutindeni. Tradiţii, instituţii şi mentalităţi sunt radical restructurate, iar uneori, chiar abandonate. Dezvoltarea universului multimedia şi a informaticii distribuite ne-a modificat fundamental modul de viaţă. Dincolo de atâtea "beneficii" aparente, ***avem o problemă: civilizaţia zilelor noastre a abandonat reperele tradiţionale şi vechile valori de referinţă. Ceea ce este mai grav, ignoră ordinea priorităţilor şi amploarea efectelor colaterale, adeseori perverse*** ... *În secolul vitezei am anulat distanţele materiale dar le-am mărit enorm pe cele de suflet. În preajma noastră am început să adunăm averi, dar am pierdut prietenii adevăraţi de "ieri". Am învins tifosul şi ciuma, primind „la schimb" SIDA şi gripa aviară. Ne plimbăm pe lună dar pe pământ ne ameninţă încălzirea globală, poluarea, ura şi fanatismul religios. De bunăvoie, am renunţat la revelaţia contemplării. Aşa se explică de ce trăim postfactum evenimente şi stări. Le percepem după ce deja s-au consumat. Eterna dragoste a devenit un bussines veritabil... Uitând de balconul Julietei şi de candoarea lui Romeo, am inventat video-chat-ul şi conversaţia „fierbinte" prin Internet... Ce surogat amar! Unde s-a dus sublimul adevăratei iubiri, plină de pasiune, patos şi romantism? Asemeni bumerangului, nelegiuirea şi ignoranţa s-au întors împotriva noastră. Sătul de noi şi de păcatele noastre, pământul se mişcă din adâncuri. Parcă ar vrea să se scuture de o lume aflată în derivă. Stratul de ozon refuză să ne mai protejeze. A plecat undeva, în neant. O altă climă ne-a adus uragane, tornade şi tsunami. Katrina, Elena, Victoria, s.a. nu mai reprezintă numele unor adorate femei, ci simboluri ale cerului dezlănţuit. Sub biciul pedepsei demiurgice, planeta se "topeşte". Atmosfera "frige" iar aerul a devenit irespirabil. Paradoxal, în sufletul nostru a început glaciaţia . Suntem, pe zi ce trece,* ***mai multă lume dar mai puţini oameni.*** *Mai reci, mai distanţi şi mai indiferenţi. Alergăm mereu, deşi nu ştim de ce şi, mai ales, încotro mergem... Valul uriaş al schimbării ne-a răpit calmul, liniştea şi zâmbetul de altădată... Schimbarea de dragul schimbării, realizată uneori într-un mimetism fără noimă, ne oboseşte peste măsură. În asemenea împrejurări, singurul lucru cert este faptul că... totul este incert. Nimic nu mai este la fel ca înainte... Asimetria reprezintă modul nostru de a exista într-o lume rece, grăbită şi derutată. În iureşul ei, timpul ne ajunge cel mai puţin şi asta, pentru că cineva, poate blestemul nostru comun, ne-a învăţat să-l risipim cel mai mult...*

Scanned with OKEN Scanner

Îndrăznesc să spun că ne ocupăm de toţi şi de toate dar, ***am uitat de noi şi de sufletul nostru.*** *Din înstrăinare ne-am făcut o adevărată vocaţie. În spaţiul relaţiilor interumane, a apărut un vid dezolant. Lăcomia şi egoismul ne-a alterat structura morală. Fiinţa noastră riscă să se transforme din creator în creatură ... Un preţ mult prea mare pentru conversia lui „homo humanus" în „homo business" ... Fiecare dintre noi şi toţi laolaltă putem opri această dramă profundă... Avem nevoie însă de înţelepciune, virtute şi în special , mai multă bunătate. Gândesc adeseori asupra sensului vieţii noastre de aici... Un strop de existenţă într-un ocean al nonexistenţei. Simpli trecători într-o lume în care acelaşi destin implacabil ne poate spune oricând „Vizita s-a terminat"... Iată de ce, măcar sufletul nostru ar trebui să dăinuie dincolo de noi... Să nu uităm că „eterna lui linişte" din Ceruri se clădeşte aici, de către noi, prin faptele noastre...*

De la ultima noastră „întâlnire", a trecut deja ceva vreme şi am atâtea să-ţi spun ... Dar, înainte de toate, prin gestul meu îţi comunic ceea ce este mai important: ***nu te-am uitat!*** *Statornicia în sentimente este diamantul caracterului care, sfidând timpul, devine cea mai preţioasă avere a sufletului ...*

Vreau să ştii că *te consider în bună măsură autorul moral al rândurilor de faţă.* Să mă explic. Am simţit căldura cu care ai receptat „Gândul de suflet" din ediţiile precedente. Mesajele pe care, direct sau indirect, mi le-ai trimis în calitate de destinatar al demersului meu au depăşit toate aşteptările. Unul dintre ele, pe care l-aş putea numi replică sau „ecou" la *Gândul de suflet*, merită să-l menţionez în mod cu totul special. Trebuie să înţelegi că nu doresc să fac un simplu act de publicitate gestului tău „nepereche". În atitudinea mea, aş vrea să descoperi, mai curând, sentimentul de adânc respect pe care ţi-l port. Ar fi păcat să nu-l cunoşti... Să revin însă la aceea zi memorabilă pentru mine. Într-un amfiteatru arhiplin, Măria Sa Cititorul, prin purtătorul său de cuvânt numărul unu, *STUDENTUL*, mi-a oferit o diplomă al cărui conţinut îl reproduc ad literam.

Scanned with OKEN Scanner

„Către Măria Sa ... PROFESORUL,
Domnitor peste Minte şi Suflet,

Voievod al Ţinutului Gândului şi prin voia lui Dumnezeu, Judecător suprem al muncii de dascăl şi cărturar, Măria Sa Cititorul aşază sub sceptrul Măriei Sale Profesorul, cu numele său HOROMNEA EMIL, din Ţinutul Ideii fără Uitare şi al Cuvântului fără de Moarte, ca să îl stăpânească întru ani mulţi şi să îl lase mai bogat în Înţelepciune şi mai drept în virtute urmaşilor săi şi urmaşilor urmaşilor.

Discipolii Măriei Sale, Studenţii

Aceasta a fost hotărât de Măria Sa Cititorul şi s-a scris decret domnesc în ziua optsprezece a lunii februarie din anul 2002."

Ce am simţit în acele clipe, îmi este greu să exprim în cuvinte, pentru că, aşa cum ştii şi tu, *marile bucurii pot fi numai trăite* ... Ulterior, în repetate rânduri, am încercat să judec la „rece" esenţa mesajului tău inconfundabil ... De fiecare dată, am descoperit altceva. Nuanţe noi în care am remarcat înţelepciune, căldură, sinceritate şi o formidabilă deschidere spre spirit şi comunicare. Ce sublimă asociere ai reuşit să faci între Ţinutul Ideii fără Uitare şi Cuvântul fără de Moarte... Oricum, *pentru gestul tău inedit, îţi mulţumesc încă o dată.* Gândindu-mă la viitorul tău, te rog să mă crezi: *sunt optimist.* Prin muncă tenace, efort şi perseverenţă, nu se poate să nu ajungi în...Ţinutul unor Vremuri mai Bune. Le meriţi pe deplin şi de aceea ai datoria să transformi această şansă în realitate.

În ceea ce mă priveşte, am convingerea că ai fost prea generos cu mine... *Nu meritam atâtea elogii.* În fine, trebuie să-ţi fac cunoscută încă o bucurie. Am aflat că o bună parte dintre cititorii *„Gândului de suflet"* nu sunt de specialitate economică. În

Scanned with OKEN Scanner

același context, încă un detaliu. Prima prelegere a cursului meu de *„Contabilitate”* mi-a adus uneori în amfiteatru studenți de la alte facultăți. Toate acestea m-au făcut să cred cu mai multă putere în destinul nostru comun. Majoritatea dintre ei s-au arătat surprinși de faptul că deși trăim în lumea cifrelor, putem gândi și... dincolo de ele. De aici am înțeles că *profesia noastră poate fi percepută și într-o altă dimensiune. Destulă vreme am acceptat să fim simbolul unui personaj anost, emblema birocrației, a lipsei de orizont, cultură și spirit.* Putem spune că „dialogul” nostru a început sub bune auspicii. În plus, *deschiderea cu care m-ai primit în sufletul tău mi-a dat puterea de a-ți scrie în continuare și șansa de a crede în tine.* Dincolo de orice comentarii, pentru mine, un fapt este cert: *arta comunicării impune să descoperi mereu noi căi spre a ajunge să fii receptat și, în cele din urmă, înțeles.*[1] *În acest scop, merită să folosești inteligent curajul, harul și onestitatea. Trebuie să știi că* ***Cetatea Almei Mater a rezistat timpului prin dascăli erudiți, prin personalități puternice, zidite pe cultură, vocație și caracter. În acest mod, universitatea dobândește legitimitate și performanță în cea mai eficientă investiție: capitalul uman.***

În lumea academică, m-am convins încă o dată de un adevăr la care sper să subscrii și tu: *puterea de a te bucura sincer și pentru bucuria altcuiva reprezintă o adevărată virtute, un dar dumnezeiesc, iar neputința, un blestem fără margini...* Din această infirmitate, se nasc în toată “splendoarea” trăsăturile caracterelor mici și bolnave: ura, invidia și încrâncenarea. Eu cred că acești nefericiți merită toată compasiunea noastră. Nu vor ști niciodată ce mult au pierdut din bucuriile vieții, întristându-se pentru fiecare... bucurie a altuia. Constatarea mea nu are în vedere neapărat mediul academic, ci mai exact, lumea de astăzi. Păcat că vremurile noastre ne amintesc atât de des de versurile Magdei Isanos:

„Și-mi pare așa ciudat că se mai poate
Găsi atâta vreme pentru ură,
Când viața nu-i decât o picătură
Între minutu' acesta care bate și celălalt
Și-mi pare trist și nențeles
Că nu privim la cer mai des,
Că nu culegem flori și nu zâmbim
Noi, care-așa de repede murim.”

---

[1] În mintea mea, *a recepta* înseamnă a lua act de prezența sau de existența cuiva, în timp ce *a înțelege*, semnifică ceva mai mult: acordul deliberat pentru o anumită idee, afinitate și de ce nu, comuniune spirituală.

Scanned with OKEN Scanner

Să revenim la momentul tonic al reîntâlnirii dintre noi. Pe calea *„cuvântului înaripat"*, cum zisa-n „Iliada" marele Homer, vreau să-ţi declar simplu: ***mă bucur că exişti!*** Dacă nu ai fi existat, cineva trebuia să te inventeze ... *Conexiunea carte – cititor este asemeni iubirii, unde unul şi cu unul fac totul, iar doi fără unul înseamnă nimic sau o imposibilitate* ... Eşti interlocutorul meu preferat, cu care spiritual mă aflu în rezonanţă perfectă. În paginile următoare, pe care evident, *ai dreptul să le abandonezi în orice moment, îţi propun spre lectură câteva teme „fierbinţi" şi mereu actuale. Aş fi fericit să ştiu că, fie şi parţial, te-ai regăsit în gândurile mele,* cu aspiraţiile şi frustrările tale, cu împlinirile şi dezamăgirile de care sunt convins, nu eşti scutit nici tu.

Să începem călătoria noastră în spaţiul real al lumii de lângă noi, cu toate luminile şi umbrele ei. Subiecte de meditaţie avem, slavă Domnului! Tinereţe, culpă şi toleranţă, destin, fericire şi nefericire. Ar fi păcat să nu vorbim şi despre agresivitatea nonvalorii, incultură şi tupeism, despre capcanele şi riscurile tinereţii. Le întâlnim îngrijorător de mult... Doresc să-ţi scriu câteva gânduri şi despre *o avere fără preţ, sau cel mai preţios bun „intangibil", astăzi pe cale de dispariţie: bunul simţ şi buna cuviinţă.* În fine, în încheiere câteva cuvinte despre paradoxurile spaţiului mioritic şi un mesaj către cei care vin după noi... ***Sunt conştient că rândurile de faţă ar putea deranja pe unii dintre cititorii mei. Nici o problemă! Au dreptul legitim de a ignora totalmente prezenţa acestor pagini...***

Mă întreb, ce-ar fi ajuns această lume dacă Divinitatea nu ne-ar fi dăruit un mare noroc: ***nebunii care ştiu să spună adevărul.*** Despre acest curaj, îţi pot vorbi printr-o întâmplare de familie. Am în vedere atitudinea exemplară a unei rude apropiate, sancţionată cu duritate de forţa represivă a vechiului regim. Marea culpă a scriitorului Dragomir Horomnea, căci despre el este vorba, a constituit-o faptul că, în plină „Epocă de Aur", a reuşit să pătrundă în librării cu o carte insuficient cenzurată. Consecinţa: „pigmeii" au întocmit imediat raportul despre defăimarea orânduirii, cartea a fost retrasă din circuit cu destinaţia *„topire"*. În douăzecişipatru de ore autorul a fost convocat la cel mai înalt cabinet al timpului. Acolo i s-a cerut expres să retracteze în scris cele publicate deja. Stupoare! Refuzul categoric în faţa celei mai mediatizate „intelectuale" s-a concretizat într-o replică incredibilă: *„Decât să trăiesc în genunchi, mai bine mor în picioare"*. Drept recompensă pentru curajul de a spune adevărul, vinovatul a devenit peste noapte vânzător de lozuri în faţa Casei Scriitorilor. Cu resemnare, a acceptat această umilinţă... Am scris aceste rânduri, *în special pentru cei foarte tineri.* Da, dragii mei, aici, la noi acasă, a fost o vreme când totul... era posibil.

Scanned with OKEN Scanner

În lumea de astăzi, este mai simplu să abdici de la principii decât să le aperi cu consecvenţă. Ca să nu rişti nimic trebuie să nu ai opinie, să nu rosteşti adevăruri incomode. Altfel spus, să nu fii TU. Din toată inima, eu te îndemn să refuzi ispititoarea butadă a laşităţii:

Să nu gândeşti!
Dacă gândeşti, să nu vorbeşti
Dacă vorbeşti, să nu scrii,
Dacă scrii, să nu semnezi,
Dacă semnezi, să nu te miri.

Aşadar, dragul meu, ***fii demn, gândeşte liber, evită actele de complezenţă, minciuna şi servilismul. Trebuie să ştii că neamul nostru ar fi trăit cu mult mai bine astăzi dacă ar fi cultivat cu grijă CARACTERUL!! Sunt ferm convins! Camelionismul şi făţărnicia reprezintă produsul conjuncturii de culise pe care nu se poate clădi niciodată verticala spiritului.***

Despre tinereţe, bunătate, culpă şi toleranţă

Nu este deloc uşor să scrii sau să vorbeşti despre cea mai frumoasă şi densă perioadă a vieţii. Cuvintele devin insuficiente iar adevărul rămâne, de cele mai multe ori, undeva, în afara lor.

„En nuestra vida todo pasa" În viaţa noastră totul trece.. Cuget adeseori asupra acestei dimensiuni a destinului nostru cosmic, dăltuită în piatra aflată în faţa celui mai mare muzeu al Madridului, Prado. *„Ceea ce rămâne cu adevărat,* continuă autorul anonim, *este lucrul bine făcut şi vorba spusă cu înţeleaptă ironie".*

Pe măsură ce anii trec, vorbim despre tinereţea noastră cu nostalgia lui „a fost cândva". Spre consolare, ne rămâne şansa de a proba prin fapte virtutea temperanţei şi înţelepciunea minţii. Devenim astfel sclavii aceluiaşi paradox etern: *„Dacă tinereţea ar şti iar bătrâneţea ar putea!"* De obicei , *înţelepciunea vine odată cu vârsta. Din nefericire, la unii oameni, vârsta vine ... singură.*

Ar fi greşit să abordăm tinereţea fără a discuta despre **dragoste** şi **iubire,** sentimente care cunosc apogeul în această perioadă inconfundabilă. În ceasurile de confesiune cu propria-mi fiinţă, notam câteva gânduri pe care îmi permit să le amintesc acum, deşi, sunt convins că le vei putea regăsi şi într-o carte de altă factură.

Scanned with OKEN Scanner

Din toate trăirile omeneşti, dragostea reprezintă paradoxul sublim, comoara ce ne rămâne în suflet când toate celelalte vor fi dispărut... Primăvară a vietii, dragostea este universul din noi care ne face mai buni, mai generoşi şi mai înţelepţi. Semn al speranţei împlinite,ea ne îndeamnă să zâmbim, uitând de ură, invidie şi încrâncenare. Nu ştim de unde vine, nici cât va sta în preajma noastră, dar o trăim prin bucurii, prin adevăr şi lacrimi. Fruct al iubirii curate, dragostea ne aduce alinare în tristeţe, linişte în haosul zarvei şi speranţă în disperare. În experienţe solitare ne-a fost dat să trăim chemarea plină de mister a vieţii... Unde s-au dus acele zile în care visam mereu cu ochii deschişi ?! Unde sunt nopţile în care adormeam legănaţi de gândul că într-o zi, cineva, ne va răpi din braţele inocente ale copilăriei, şoptindu-ne cu glas tainic: „Bine te-am găsit, înger al iubirii neîntinate!" Atâtea vise şi fantezii nevinovate ale adolescenţei au rămas, pentru totdeauna, numai ale noastre... Adunate într-un torent viguros, s-au dezlănţuit ceva mai târziu, pe ţărmul tinereţii depline.

Trăim mereu în imperiul speranţei şi al sacrificiilor. Adevărata iubire nu cunoaşte graniţele vârstei. Zidită pe maturitate şi înţelepciune, chiar şi aproape de crepuscul, este adeseori mai pătimaşă decât cea de la prima tinereţe. Probabil, căldura ei amăgitoare încearcă să topească icebergul bătrâneţii care se apropie. *Marea dramă a bătrâneţii nu constă în faptul că îmbătrânim, ci tocmai invers, în paradoxul că inima ne rămâne mereu ... tânără. Atât timp cât putem iubi, nu trebuie să renunţăm la cea mai mare bucurie a vieţii. Sunt sigur, va veni o vreme când îmi vei da dreptate... De aceea, merită să te bucuri* ***astăzi,*** *din plin, de căldura iubirii.* ***Mâine,*** *s-ar putea să fie prea târziu...*

După atâtea primăveri şi toamne
Care au trecut năvalnic peste sufletul meu,
Mă trezesc dimineaţa şi mă uit în oglindă
Văd un chip străin mie
Şi mă-ntreb mereu, unde sunt EU
Cel care ***sunt*** *în inima mea?*

Să revenim la anii tineri pe care, *din păcate, începem să-i preţuim cum se cuvine, abia când au trecut...*

Eu cred că *tinereţea înseamnă înainte de toate dorinţă, putinţă, pasiune şi viaţă, o vârstă nepereche, în care încap laolaltă toate fericirile şi nefericirile lumii... O sumă de nelinişti şi căutări peste care cade de atâtea ori „ploaia" fierbinte a primelor pasiuni. Aici se plânge şi se râde cu lacrimi, se suspină adânc, se fac jurăminte pe veci, se doreşte sau se blestemă curat... Dar tot aici se construiesc*

Scanned with OKEN Scanner

idealuri, se năruie himere, se visează cu ochii deschişi sau se vorbeşte fără cuvinte... Sublimă şi prăpăstioasă această perioadă de căutări, iluzii şi speranţe, în care se aprind şi se sting atâtea iubiri şi nelinişti... Oricât de mare ar fi preţul pe care îl cere avarul zeu al iubirii, merită să trăim, fie şi pentru o clipă, în imperiul Nirvanei...

Ne doare faptul că tinereţea ne este hărăzită o singură dată în viaţă... Târziu, către apusul vieţii, am fi în stare să plătim enorm, pentru a o şti din nou, măcar un ceas, stăpâna noastră... Ca şi cum, am putea astfel să ne răzbunăm toate neîmplinirile trecutului, ocolind abia acum eşecurile unor lungi şi obositoare căutări...

Admir anii tăi tineri, cu toate calităţile şi defectele inerente, pe care le ştiu, le simt şi le accept ca atare. Pentru păcatele vârstei tale, îi las pe alţii, „neîntinaţi", să te judece. Din varii motive, eu nu te judec la modul *aspru*, niciodată... Mă întreb adeseori cine nu greşeşte? Eu cred că nimeni sau poate, mai corect, numai cel care nu s-a născut ... Din tâlcul înţelepciunii creştine, o frază îmi stăruie în minte: *să arunce cu piatra cel care-n viaţa lui nu a greşit, măcar o dată.* De cele mai multe ori punem greşelile noastre pe seama altora sau a unui destin potrivnic. Refuzăm să ne recunoaştem culpa, deşi în forul nostru interior, adeseori, avem acest curaj. De la străbunii noştri am învăţat că *a greşi este omeneşte, a persista în greşeală este diabolic.*

Ce-i drept, se spune că oamenii mai puţin dotaţi învaţă numai din greşelile lor, deştepţii din ale altora iar înţelepţii din ale tuturora.

Ai înţeles că accept şi iert cu oarecare detaşare greşelile tinereţii. Vei spune poate, prea multă toleranţă. Fără rezerve, îmi asum acest risc. Pledează în favoarea poziţiei mele un argument pe care ţin să-l menţionez.

Cu ani în urmă mă aflam în Casa memorială a „titanului de la Weimar": Johan Wolfgang Göethe. Indiscutabil, Germania şi această urbe, au dăruit lumii una din cele mai complexe şi complete personalităţi ale umanităţii. Într-o încăpere a muzeului, pe un perete, trona o cugetare a marelui înţelept. Merită să ţi-o amintesc ad literam:

„Nu putem forma copiii după voia noastră. Trebuie să-i avem şi să-i iubim aşa cum ni-i dă Dumnezeu. Să-i educăm cât mai bine şi să-i îngăduim fiecăruia firea sa, fiindcă unul are unele înclinaţii, iar altul, altele. Fiecare are nevoie de ele şi fiecare e bun la ceva, dar fericit este fiecare numai în felul său."[1]

Nu de puţine ori, în calitate de părinţi, judecăm cu severitate neîmplinirile şi greşelile copiilor noştri. Uitând toate eşecurile trecutului nostru, pretindem celor care

---

[1] Textul este reprodus după J. W. Göethe, *Herman şi Dorothea*

Scanned with OKEN Scanner

vin după noi o viaţă angelică, trăită-n sfinţenie, fără păcat şi fără remuşcările inerente. Despre acest paradox, vorbeşte ca nimeni altul, aceeaşi ilustră personalitate, Johan Wolfgang Göethe: ***„Este o dorinţă pioasă în inima fiecărui părinte de a vedea realizat în proprii copii, tot ceea ce lor înşile le-a lipsit în tinereţe ... Ca şi cum, ar trăi acum pentru a doua oară, împlinindu-şi astfel toate neîmplinirile."***

Superbă pildă de viaţă pe care numai o minte genială putea să o dăruiască posterităţii. Din cugetările lui Göethe străbate un adevăr fundamental. Omul înţelept se defineşte prin iubire, generozitate şi, ceea ce este mai important, ***statornicie în sentimente.***

Bunătatea şi altruismul înseamnă a te dărui fără condiţii celorlalţi, a şti să faci binele fără a aştepta recompensa şi, în egală măsură, să accepţi înfrângerea atunci când altcineva merită să câştige. Cu mii de ani în urmă, filosofia sanscrită ne vorbeşte despre consecvenţa în bunătate, într-o manieră fără egal:

„Soarele răsare roşu,
Şi tot roşu el apune.
Omul bun şi-n vremuri rele,
E tot bun ca-n vremuri bune."

Aşa se explică de ce oamenii adevăraţi au dovedit întotdeauna o bunătate aparte, un altruism prin care dăruind, s-au îmbogăţit mereu. Trăim prea puţin pentru a ne permite luxul să fim răi... Viaţa noastră, o scurtă pendulare între răsărit şi apus, ar trebui să ne facă mai buni şi mai generoşi. Doresc să-ţi fac o mărturisire de credinţă. Deşi sunt plin de orgolii şi păcate, (vai, cine nu le are?!) intenţionez să nu mă mai cert cu nimeni. Mi-e teamă că nu voi mai avea timpul să mă şi împac.

Trebuie să ştii că pledoaria mea pentru bunătate nu a rămas întotdeauna la nivelul teoretic, al îndemnului. Am avut şansa să trăiesc uneori bucuria binelui făcut unor oameni care-l meritau cu adevărat. Cândva mi-am dorit să cunosc „pe viu" soarta celor aflaţi la apusul vieţii. În acest scop, am întreprins o vizită într-un azil de bătrâni. Dorinţa mea a fost să le luminez existenţa, fie şi numai pentru câteva zile . Cred că am reuşit. Ce am văzut acolo, depăşeşte orice imaginaţie... Tocmai de aceea, din puţinul tău, îţi recomand, dragul meu, să-ncerci şi tu acelaşi gest. Sunt sigur, nu vei regreta. Într-un anumit fel, sunt rădăcinile noastre. Şi apoi, *cine nu-şi respectă înaintaşii, este condamnat să fie ignorat de urmaşi...* Într-o altă împrejurare, cu ceva vreme în urmă, câteva zeci de persoane cu dizabilităţi se aflau în vizită la Iaşi. Veneau din Sighetul Marmaţiei, o zonă „nepereche" a Ardealului. În „dulcele târg" al Ieşilor, un prânz pentru ei nu putea fi oferit din motive de... austeritate financiară. Alocaţia bugetară pentru hrană fusese deja terminată. Şi când mă gândesc că în aceeaşi zi averea

Scanned with OKEN Scanner

milionarilor în dolari din revista „Capital" continua să crească în aceeaşi manieră. Spectaculos şi inexplicabil. Printr-un gest simbolic, am vrut să simtă că trăiesc într-o lume care nu i-a uitat... La restaurantul unde au servit masa, au ţinut cu tot dinadinsul să mă vadă. Cu eleganţă, am refuzat politicos. Fără a fi observat, de după o cortină, câteva clipe i-am privit discret. Surprinsă de atitudinea mea, distinsa persoană de contact m-a întrebat tranşant, de ce-am dorit să rămân într-un anonimat total. I-am răspuns simplu: *Cine trebuia să mă vadă, deja m-a văzut...* Grăbit, am plecat din nou în amfiteatrele Almei Mater. Acolo, mă aştepta o altă lume. Oricum, pentru mine acea zi a fost cu totul specială. Am reuşit să îndeplinesc una dintre poveţele mamei mele: *„Fii fericit când poţi dărui ceva şi nu uita că astfel devii mai bogat"*. Te rog să cugeţi la această pildă de bunătate. Nu ai trăit în zadar dacă ai reuşit să alini suferinţa cuiva, să-i aduci speranţa în clipe de disperare...Prin cel mai mic gest de bunăvoinţă, dovedeşti semenului tău că îţi pasă, că eşti alături de el. Prin forţa destinului, mâine poţi fi în locul lui. Atunci vei vedea ce mult a contat gestul tău.

Recunosc, am avut privilegiul să mă nasc într-o *familie mare*, în sensul propriu, dar şi figurat al cuvântului. ***Tatăl*** meu, un monument de cultură şi înţelepciune, vorbea fluent latina, franceza, germana şi un pic de... română, în expresia lui. Talentul de orator desăvârşit explică faptul că în numeroasele procese comandate politic, instanţa îşi îmblânzea finalmente verdictul. Dreptul la ultimul cuvânt al "inculpatului", revolta şi indignarea, rostite într-un *"indignatio facit versum" (indignarea face versuri)*, erau ascultate de un auditoriu fără respiraţie ... Altminteri, viaţa acestui om cu reale virtuţi pedagogice şi o impresionantă cultură, s-ar fi încheiat cu mult înainte de vreme . O bunătate fără margini, un calm şi un zâmbet permanent, alcătuiau împreună chipul luminos şi distincţia ***mamei***. Cerul a iubit-o mai mult decât pământul , chemând-o spre el cu mult înainte de vreme . Împlinisem numai doisprezece ani în momentul în care, pentru mine, dispărea fizic cea mai sfântă fiinţă a lumii: *MAMA. Simbol al binelui şi bunătăţii, al omului care a dat fără a cere nimic în schimb, mama a ales drept model de viaţă, sacrificiul... Asemeni marelui Pestalozzi a trăit sub deviza: „Totul pentru alţii, nimic pentru sine"*. Fără îndoială, la vârsta inocenţei am primit o lovitură năprasnică. Pentru prima oară în viaţă mi-am pus întrebarea: de ce tocmai mie?! Simţeam că odată cu EA s-a prăbuşit în neant întregul univers al copilăriei mele... În sufletul meu de copil a rămas un gol imens şi durerea adâncă a unui doliu ascuns. Din înălţimi fără sfârşit, spre alinare, puterea nevăzută a Celui de Sus a vegheat discret calea unor destine cu aripi frânte. Adeseori, în preajma mea, am simţit această pavăză divină.

Scanned with OKEN Scanner

Părinţii mei au slujit cu credinţă axiomele fundamentale ale vieţii. Prin pilda faptei, m-au învăţat să cred fără margini în ele. În urma lor, au lăsat ceva... Deşi au plecat de-atâta vreme într-o altă lume, am sentimentul că trăiesc aievea şi vor trăi mereu... Îţi amintesc iubite cititor un postulat de viaţă. ***Morţii cei dragi nouă, devin mai "vii" după ce ne-au părăsit...*** Ne convingem astfel de înţelepciunea strămbunilor : ***"Eripitur persona, manet res"*** *(Omul dispare, opera rămâne).* Departe de sacrilegii şi nelegiuiri, predecesorii mei continuă să primească şi astăzi prinosul de recunoştinţă al urmaşilor. Florile care le veghează în permanenţă liniştea eternă, vorbesc prin glasul lor că nu au fost uitaţi. Dacă printr-un misterios dialog al spiritelor ar fi posibil să le mai transmit un gând, le-aş spune fără ezitare: *Dormiţi în pace! Nimic nou sub soare. Deasupra voastră, alţi oameni, dar* ***aceeaşi lume,*** *îşi mistuie etern vechile drame şi bucurii...* Undeva, în manuscrisele mele, într-un joc de cuvinte dar nu şi de idei, am scris: *oricât de puţin ar însemna pentru eternul timp o viaţă de om, ea reprezintă totuşi o fărâmă din el. Veşnicia este de fapt suma infinită a tuturor clipelor trecătoare ...Viaţa pierde în faţa morţii, dar memoria câştigă în faţa neantului.* Este argumentul suprem pentru care, adesecori, cu pioşenia cuvenită, îi invoc. Să ne amintim că *istoria fiecărui neam este clădită de fapt pe un munte de...oase.* Ferice de cei care nu-şi uită înaintaşii. De la ei am învăţat că ***cine-şi uită trecutul, nu are dreptul să spere la viitor.*** Într-un autentic moment de remember, revin la vremurile de altădată, pline de abuzuri şi nedreptăţi. Am în vedere în mod special perioada neagră a comunismului, cuprinsă între anii 1950-1960. O simplă afirmaţie rostită de un adolescent nevinovat, la vârsta de 19 ani, din întâmplare rudă apropiată, a distrus un destin . Doctrina terorii a sancţionat cu duritate incredibilă *"defăimarea regimului şi subminarea puterii de stat* ": 15 ani de temniţă grea . De atunci a trecut peste o jumătate de veac... Cu o memorie dispusă să "stocheze" într-o manieră nefirească detaliile , îmi amintesc o întâmplare incredibilă. Nici astăzi, după atâta vreme, nu pot să-mi explic de ce primele două întâlniri dintre tatăl meu şi victima represiunii , recent eliberată , s-au desfăşurat fără ca acesta din urmă sa spună nimic inteligibil . Plângea in hohote, rostind mereu acelaşi cuvinte: "*Nu pot spune nimic*". O Doamne! Cum a fost posibil? Ulterior, aveam să înţeleg că în spatele acelei tăceri inexplicabile, se ascundea un munte de frică şi deznădejde... Slovele mele nu pot exprima sadismul, chinul şi torturile inimaginabile la care a fost supus: smulgerea pe viu a părului şi a unghiilor, şocurile electrice, execuţia simulată etc. ***Aş vrea să subliniez în mod cu totul special un adevăr, pe care tu, iubite cititor, să îl reţii în aceeaşi manieră ! Eterna dramă a neamului românesc a reprezentat-o faptul că la noi, mai mult ca oriunde în altă parte, s-au găsit „iudele" şi „pigmeii" autohtoni, profitorii de conjunctură. Mulţi la***

Scanned with OKEN Scanner

număr dar puţini la suflet, au reuşit să lase în urma lor atâtea suferinţe şi nelegiuiri... Importul unei doctrine străine de neam şi de ţară a proliferat această tagmă extrem de nocivă. Includ aici zeloşii, delatorii şi informatorii, cu sau fără simbrie... Să nu uităm că graţie lor a devenit posibilă instaurarea unui regim de autentică teroare în arealul românesc. O adevărată istorie contorsionată, zidită pe sacrificiul unor martiri care, jertfindu-şi viaţa, au murit pentru a intra în nemurire. Privaţiuni şi inechităţi pe care nu ţi le poţi imagina, mi-au marcat adânc anii copilăriei... „Justiţiarii" epocii au devenit peste noapte cei săraci material, dar mai ales... sufleteşte. Astăzi, nu-mi vine să cred că am trăit şi eu în această Golgotă a neamului românesc...

Copilărie, floare de cireş,
Copilărie desculţă şi sărmană,
Hai vin-o în pragul casei părinteşti
Să vezi cât de mult am obosit, căutându-te.

Într-o carte de altă natură vei putea cunoaşte acele vremuri de tristă amintire, în care somnul raţiunii a născut monştri. În adâncul sufletului său, înţeleptul meu tată se simţea vinovat că m-a adus pe lume în timpuri atât de ostile... Parcă şi acum aud cuvintele lui de îmbărbătare, adevărate pilde de viaţă. *„Fii demn şi nu-ţi pierde speranţa! Ai încredere în tine şi în faptele tale. Munca să-ţi fie pavăză şi prieten în faţa opreliştilor vieţii. Mai devreme sau mai târziu, cu ea împreună, va trebui să învingi."* La toate cele menţionate până aici, este nevoie şi de un mic adagio, în special, pentru cei care vin după mine şi după generaţia mea. Vechea orânduire nu a însemnat numai teroare, crime şi violenţă. Există din fericire şi unele faţete pozitive ale acelor vremuri, pe care lumea zilelor noastre le-a abandonat inexplicabil. În primul rând, o anumită căldură şi omenie a celor mulţi, la fel de "bogaţi" în sărăcie. Arivismul şi alienarea le întâlneam parcă prin excepţie. Oricum, acele timpuri m-au învăţat ce-nseamnă *suferinţa, răbdarea şi credinţa într-un singur Dumnezeu...* Şi mai presus de orice, *speranţa că într-o zi, calvarul va lua sfârşit... Iată de ce, socotesc că, pentru toate împlinirile şi neîmplinirile mele există o explicaţie... Pentru partea „plină" a paharului mă simt mereu dator...* Lista celor care m-au „creditat" este foarte lungă. *Mulţumesc în primul rând **CERULUI**, apoi părinţilor şi dascălilor mei. Mulţumesc celor dinaintea mea, de lângă mine şi celor care vin după mine.* De altfel, eu cred că ***nimeni nu are dreptul să spună că nu datorează nimic, nimănui.*** Pentru ***a primi*** de la soartă, trebuie ca mai întâi ***să oferim.*** Să nu uităm un mare adevăr: ***mai devreme sau mai târziu, orice bine sau rău pe care îl facem ni se va întoarce îndoit. Nouă sau celor de după noi. Nimic nu rămâne neplătit... Viaţa m-a convins din plin***

Scanned with OKEN Scanner

de acest postulat. Aşadar, faptele noastre de astăzi exprimă măsura binelui de care vom avea parte mâine.

Un anumit gen de altruism, putem dovedi şi în amfiteatrele Almei Mater. Mă gândesc la momentul crucial al evaluării cunoştinţelor. Decenii în şir mi-au trebuit pentru a pricepe ceva din tainele acestui demers... ***De la înaintaşii mei am învăţat că adevăratul dascăl doreşte întotdeauna să vadă ce ştie studentul şi nu neapărat ceea ce nu ştie...*** *Uneori, prin extrapolare, ceea ce ar putea şti, printr-un efort viitor, dirijat cu tact şi înţelepciune. Generaţia mea a avut şansa de a se forma în preajma unor MAGIŞTRI de mare calibru... Ferice de ei că s-au născut, ferice de noi că i-am cunoscut. Profesorii Dumitru Rusu, Alexandru Bărbat, Mihai Todosia, Augustin Tătaru, Constantin Niculicioiu, (lista ar putea continua) ne-au convins că* ***în ştiinţă nu este loc de orgolii, ci numai de pasiune, muncă şi osteneli. Eu cred că inteligenţa şi buna cuviinţă (bunul simţ) reprezintă marea speranţă a zilelor noastre, soluţia atâtor probleme rămase încă fără răspuns.*** *Este cert că cei doi parametri se află în strânsă legătură cu* ***ŞCOALA,*** *transformată în sistem de informare şi educaţie permanentă.* ***„Omul nu poate deveni OM decât prin educaţie”,*** *sublinia în celebrul „Tratat de pedagogie” marele filosof german* ***Immanuel Kant****. În zilele noastre, constat cu regret şi o altă abordare. Unii dintre cei care vin după noi, riscă să alunece în capcana unei suficienţe periculoase şi a unui narcisism de aceeaşi manieră. Faptul că accesează mai lesne butoanele unui calculator nu răstoarnă ordinea universului... Cultura, experienţa şi buna cuviinţă acumulate decenii în şir sub tâmple albite nu pot fi ignorate de cel care se „plimbă” pe site-urile Internet-ului.* ***Să nu uităm un fapt esenţial: Mister Google este pervers! Ne ajută enorm, dar ne şi ameninţă cu un pericol imens: şomajul intelectual, care va duce la moartea culturii individuale şi a fiinţei umane-personalitate.*** *Nu este departe ziua când vom spune:* ***Trăiască victoria Bit-ului asupra Neuronului ! Este părerea mea, pentru care îmi asum riscul erorii de profeţie. Tare mă tem că timpul îmi va da dreptate.***

Nu trebuie să înţelegi că recomand reîntoarcerea la... abac şi aritmometru. Nici că aş fi adversarul tehnologiei informatice. Departe de mine acest gând... Tehnologiile avansează într-un ritm uluitor... Fizicianul român Eugen Pavel, inventatorul super-CD-ului reprezintă cea mai recentă dovadă. Oricum, voi crede ***mereu că progresul tehnologiei nu are dreptul să distrugă nimic din spiritualitatea fiinţei noastre.***

Pentru partea goală a paharului, pentru că există şi aşa ceva, pentru nereuşitele mele, descopăr un singur vinovat. E cel ce-ţi scrie acum aceste rânduri. Recunosc acest adevăr cu seninătate . Şi asta pentru că nu există fiinţă căreia să-i

Scanned with OKEN Scanner

reuşească absolut totul în viaţă. Important este ca acolo unde am pierdut o bătălie, să nu pierdem şi războiul.

Despre destin, fericire şi nefericire

Venim pe-această lume sub spectrul unei mari necunoscute, pe care ne-am obişnuit să o numim simplu: *destin.* Pe traiectoria lui ne este dat să interpretăm, întotdeauna, un dublu rol: *actori şi spectatori.* Dubla ipostază rezultă din confruntarea fiinţei noastre cu meandrele vieţii.

Ca *actori* încercăm să ne modelăm în limite relative propriul destin. Munca perseverentă, sacrificiul, vocaţia lucrului bine făcut, obişnuinţa de a pretinde după ce mai întâi am dat, la care adaug şi un dram de *noroc*, (vai ce mult contează!), toate acestea „construiesc" împreună o stare de satisfacţie şi împlinire proprie. În asemenea împrejurări putem spune că destinul nostru reprezintă în oarecare măsură şi opera noastră. În travaliul modelării propriului destin, trebuie să recunoaştem un mare adevăr: *ne naştem cu şanse inegale.* Există oameni care atunci când îşi doresc ceva, o lume întreagă, alături de pronia cerească le împlineşte idealul, aşa cum, pentru alţii, apare, de nu ştiu unde, o conspiraţie a eşecului.

Nu vreau să gândeşti că în faţa soartei îţi sugerez o stare de aşteptare pasivă. În mintea mea, *destinul este potrivnic celor slabi, în timp ce pentru cei dârzi, devine adeseori operă. Tocmai de aceea, gloria aparţine celor care iubesc mai mult lupta decât resemnarea.*

Jucăm pe „scena" vieţii şi a eternului timp o piesă cu sfârşit imprevizibil. Cortina coboară uneori cu mult înainte de vreme... Acolo unde, peste voinţa noastră, o karmă nedreaptă ne spulberă marile idealuri, devenim simpli... *spectatori.*

O clipă, o singură clipă, ne poate răpi totul în viaţă... Să gândim bunăoară, la plecarea spre neant a unei fiinţe dragi. O dramă pentru care, fiecare dintre noi trebuie să fim mereu pregătiţi. Marele poet tragic Eschil (525 – 465 î.e.n.) ne-a învăţat ce este arta resemnării prin paradigma: *„să nu spui niciodată despre cineva că l-ai pierdut, ci numai că l-ai dat înapoi"*... Întoarce ceasul timpului iubite cititor şi gândeşte-te la vremea în care acel cineva nu-ţi aparţinea, îndrăznesc să completez cu sublima cugetare a marelui înaintaş. Cu puţină vreme în urmă, am avut privilegiul participării la un simpozion ştiinţific în Grecia. A fost în acelaşi timp şansa unei călătorii pe spaţiile anticei Elade. Am cugetat minute în şir în faţa unor statui aşezate una lângă alta, în centrul Atenei: Sofocle, Euripide şi Eschil. Cele câteva zile de peregrinări pe

Scanned with OKEN Scanner

meleagurile lui Aristotel, Socrate, Pitagora şi Euclid m-au făcut să percep altfel dimensiunea acestui popor. Gazde amabile, interlocutorii mi-au îmbogăţit *„fişierul"* cu o legendă pe care merită să o cunoşti. Şi asta pentru că ţine de destin... Se spune că, la facerea lumii, Dumnezeu şi Sfântul Petru au găsit fiecărei seminţii un loc pe Pământ. După ce această lucrare a fost terminată au remarcat că-i uitase tocmai pe... greci. Nu-i nimic, zise Demiurgul, dacă n-au avut loc pe Pământ, pentru ei a rămas disponibil... Raiul. No comment.

Despre destinul nostru există, în principal, două teorii situate pe poziţii diametral opuse. Cea fatalistă, susţine că soarta ne este hotărâtă implacabil, undeva deasupra voinţei noastre, fapt pentru care nu o putem schimba cu nimic, oricâte eforturi am întreprinde.

Teoria voluntaristă apreciază că, dimpotrivă, destinul poate fi construit în bună măsură de noi înşine, prin muncă, sacrificii şi multă înţelepciune.

Eu cred că adevărul se află undeva, la mijloc. Celor care contestă teoria fatalistă le propun spre lectură două evenimente-argument.

4 martie 1977 a fost o zi de coşmar a neamului românesc. La acea dată, un cutremur devastator a lovit România. Una dintre construcţiile care s-au prăbuşit instantaneu, a fost blocul Dunărea, din Bucureşti. În numai câteva clipe, sute de vieţi au fost secerate. Pentru fiecare dintre acei nefericiţi, cele câteva momente de groază şi disperare au însemnat probabil o veşnicie în infern sau poate chiar... sfârşitul lumii. În dimineaţa de dinaintea cutremurului, din acel edificiu, au plecat la Braşov patru locatari: părinţii şi cei doi copii, fiu şi fiică. Vei spune că o inspiraţie divină i-a protejat inexplicabil. Dar pentru că scris a fost să împărtăşească aceeaşi soartă cu vecinii, în momentul cutremurului, toţi patru şi-au găsit sfârşitul sub zidurile unei construcţii din Braşov. Incredibil, au fost singurele victime provocate de cataclism în oraşul de la Poalele Tâmpei.

În acelaşi context, o altă întâmplare bizară. Pe 30 iunie 1979, la orele 11.30, undeva în nordul Moldovei, a avut loc cel mai grav accident din istoria rutieră a României. Pneul unui autobuz de călători a explodat exact la mijlocul unui pod sub care se afla o banală mlaştină. În numai câteva momente, 52 de fiinţe au dispărut instantaneu într-un minuscul "Triunghi al Bermudelor"... Printre ele şi câteva familii întregi. Atunci şi acolo am avut neşansa sa trăiesc în direct adevărate scene de coşmar. Cu ochii mei, am putut vedea cum şocul disperării poate *albi* pe cineva, în numai câteva ore. Este vorba despre un bărbat care şi-a găsit printre dispăruţi, întreaga familie: soţia şi cei doi copii. În ultim moment, *la insistenţele mele inexplicabile*, un grup de patru persoane am renunţat la călătoria cu blestematul autobuz al morţii. Dacă

Scanned with OKEN Scanner

nu am fi procedat astfel, *cel care-ţi scrie acum aceste rânduri, era, cel mult... o simplă amintire.*

După ce ţi-am relatat cele două întâmplări, te las să judeci singur. Gândindu-mă la mine şi la cei dragi mie, salvaţi inexplicabil de pronia cerească, pot spune că Divinitatea a fost atunci deasupra noastră... Cugetând la soarta celor plecaţi, am dreptul să cred că ***există pentru fiecare dintre noi o mare necunoscută, numită...destin. În mreaja Lui, ca într-un joc al sorţii, se mistuie etern, întreaga noastră viaţă.*** Dar apropos de moarte, îţi propun o mică digresiune. În mitologia greacă se spune că viaţa tuturor oamenilor ajunge în final în împărăţia lui Thanatos. Este zeul morţii, frate bun cu Morfeu, zeul viselor. Cu cel din urmă, fiecare dintre noi suntem deja familiarizaţi. Altfel spus suntem oarecum pregătiţi pentru „marea trecere" în expresia marelui Eminescu. Filosoful Blaise Pascal spunea că *„neputând vindeca moartea şi dorind totuşi să rămână fericiţi, oamenii au evitat să o discute"*. La fel de inspirat, Tudor Muşatescu scria în acelaşi context *„nu vorbi despre moarte pentru că s-ar putea să-i aminteşti că exişti"*. Materialist prin concepţie, ateist convins, Engels considera că *„moartea reprezintă de fapt încetarea funcţiilor esenţiale ale vieţii: metabolism, autoreproducere, autoreînnoire şi autoreglare."* Tratatele de medicină susţin că moartea este pregătită de om în tot timpul vieţii. Fenomene letale însoţesc organismul în ansamblul lui pe toată durata vieţii. Bunăoară, o componentă a sângelui, eritrocitul trăieşte 120 de zile, epiderma 30 de zile, leucocitele 13 zile, aşa încât în opt ani întreaga materie vie a organismului nostru moare total şi este integral înlocuită. Marele Hegel aprecia că *„moartea reprezintă triumful speciei asupra individului"*. Cu alte cuvinte, continuă acelaşi autor în *„Dialectica naturii"*, *„singurul sens al vieţii fiind evoluţia, aceasta nu se poate realiza decât cu preţul morţii"*. Nu ştim exact ce se va întâmpla cu noi pe alte tărâmuri. Milenii în şir am încercat să desluşim ceva din viaţa noastră de aici. Dar apropo de momentul final, o întrebare retorică: de ce oare cei mai mulţi dintre semenii noştri se bucură de aprecierea la *„justa valoare"* abia atunci când nu mai sunt printre noi?! E mare păcat.

Fără îndoială, devenim muritori din clipa în care ne-am născut. În viaţa de aici, nu există început fără sfârşit sau faptă fără răsplată. Săraci şi goi venim pe-această lume şi o părăsim în aceeaşi manieră, oricâte averi, puteri şi măriri am fi dobândit. *„Vanitas vanitatum", Deşertăciunea deşertăciunilor,* e scris în perceptele noastre religioase. Nu trebuie să ne întristăm pentru faptul că ***ceva*** s-a terminat. Să ne bucurăm că acel ***ceva*** s-a petrecut. Fără îndoială, ***altceva va începe ...*** Mai devreme sau mai târziu, fiecare dintre noi, ***dar absolut fiecare***, vom ajunge cei care ***am fost cândva. Câtă fericire şi dezinvoltură provine din faptul că suntem născuţi să uităm.***

Scanned with OKEN Scanner

Să fim, într-o anumită măsură, ignoranţi, să nu ne raportăm niciodată la momentul „unicei plecări". Călătoria noastră către lumea de dincolo aduce celor dragi o profundă tristeţe. Totuşi, trebuie să ştii că în viaţa de aici nu există durere eternă. Pentru supravieţuirea noastră, vocaţia uitării este la fel de importantă ca şi cea a memoriei. ***Timpul*** sădeşte flori peste rănile trecutului. El stinge marile dureri, renaşte încrederea, şoptindu-ne tainic prin vocea speranţei: ***Şi mâine este o zi!*** Uitarea e scrisă-n legile omeneşti. În sufletele noastre, odată cu vremea se "topesc" laolaltă iubire şi ură, mărire şi decădere, glorie şi umilinţă. Printr-un balans continuu, nefericirea de astăzi este clipa care ne apropie, încet dar sigur, de reversul ei, bucuria zilei de mâine. În faţa marilor seisme sufleteşti, asemeni lui Seneca, să înţelegem că pe lume se află şi mai nefericiţi decât noi. Există încă o stea a noastră, a cărei căldură şi lumină nu s-au stins. În ea, trebuie să credem mereu. Speranţa moare ultima. Pentru omul puternic, odată cu el. Aşadar, pledez pentru abordarea optimistă a vieţii. Ştiu foarte bine că-l contrazic pe unul dintre marii înţelepţi cretani din Heraklios care, cu mii de ani în urmă, spunea: *„Nu cred în nimeni, nu sper în nimic. De aceea, sunt un om liber."*

De fapt, nu cred că există un secret sau o reţetă a împlinirii totale, a fericirii depline în viaţă. În primul rând pentru că în lumea noastră de aici, Nirvana nu există... Apoi, fericit cu adevărat nu poate fi decât acel ce-a cunoscut, măcar o dată, ce-nseamnă nefericirea.

Într-un anumit sens, fericirea o poţi trăi numai atunci când nu ţi-ai făcut prea mari iluzii despre... ea. Să nu aştepţi prea mult de la cei pe care îi iubeşti. Să te întrebi mereu ce ai făcut tu pentru ei şi arareori, ce au făcut ei pentru tine... Să crezi în visele şi speranţele tale şi chiar în cei de lângă tine, dar întotdeauna, în adâncul sufletului tău, să păstrezi ascuns şi un dram de înţeleaptă îndoială. Vei reuşi să traversezi astfel ceva mai uşor momentele de mare cumpănă. Acceptarea neşansei sau eşecului face parte nemijlocită din universul destinului nostru.

Statornicia în cuget şi faptă reprezintă postamentul pe care se poate zidi o anumită stare de împlinire. Aşa pot prinde viaţă speranţele noastre de mai bine. Altminteri, ce se poate construi *durabil* fără muncă, fără sacrificii şi dăruire ? Eu cred că numai valori îndoielnice, cu existenţă efemeră... *Fără pasiune, omul nu este decât o forţă latentă, o simplă posibilitate.*

Marile bucurii nu trebuie trăite solitar. *La căldura lor, merită să ne amintim că viaţa ne-a fost dăruită pentru ca la rândul nostru, să dăruim... Un zâmbet, o faptă, o floare, o bucurie sau o alinare. Este un adevăr în care cred cu toată fiinţa... De altfel, ziua în care nu am reuşit să dăruim cuiva măcar o singură clipă de iubire, nu*

Scanned with OKEN Scanner

*merită a fi trecută în răbojul existenţei noastre. Nu ştiu ce va fi mai târziu, dar deocamdată îţi destăinui deviza vieţii mele: „Iubesc, deci exist". Recunosc, Cerul **m-a binecuvântat cu această supremă povară divină... Chiar dacă adeseori a trebuit să plătesc scump totul, prin suferinţă şi resemnare... Privind în urmă, astăzi, constat că n-am greşit. Nu regret niciuna din amintirile mele. Sincer, le regret numai pe cele pe care nu le am... Viaţa merita trăită... Mulţumesc încă o dată Celui de Sus pentru simplul fapt că m-a trecut prin... Purgatoriul Iubirii. O viaţă fără iubire, un nonsens! Nimic mai trist... Este ca cerul fără soare şi luna fără stele.*** Să revenim la mult visata noastră revelaţie... Eu cred că *fericirea* este o stare meteorică a spiritului, momentul nostru de împăcare şi echilibru cu tot ceea ce ne înconjoară. Sublimul nu trăieşte mult. Ceea ce durează este ecoul nostalgic prin care retrăim amintirile trecutului. Iată de ce, pe scena vieţii, alergăm mereu. Pendulăm mereu între cele două extreme: iubire şi ură, modestie şi aroganţă, mult şi puţin, bine şi rău, tristeţe şi bucurie, fericire şi nefericire. Purificarea ne vine din suferinţa trăită demn, cu resemnare şi speranţă. Într-un târziu, după acest "*ameţitor sonor balans*"[1], percepem ireversibilitatea timpului. Pe măsură ce anii zboară, revenim la clipa topită în neantul trecutului. Versurile pe care ţi le propun exprimă acest adevăr implacabil.

„N-ai dezmierda de n-ai şti să blestemi
Surâd numai acei care suspină
Şi n-ai zâmbi de n-ar fi fost să gemi,
De n-ai fi plâns, n-ai strânge-n ochi lumină.

Şi dacă singur rana nu-ţi legai
Cu mâna ta n-ai unge răni străine,
N-ai jindui după un colţ de rai
De n-ai avea un strop de iad în tine.

Că nu te-nalţi până nu cazi
Cu fruntea grea în pulbere amară
Şi dacă-nvii în cântecul de azi
E c-ai murit în lacrima de-aseară."

---

[1] Expresia aparţine unui talent poetic dispărut înainte de a atinge vârsta maturităţii, respectiv Nicolae Labiş.

Scanned with OKEN Scanner

Indubitabil, învăţând din trecut, ne înnobilăm fiinţa cu noi şi pilduitoare sensuri de viaţă. Constituţia Americană este după ştiinţa mea singura din lume care în preambulul său proclamă în mod explicit un drept sacru al fiinţei umane în maniera: ***"Oamenii se nasc de la natură liberi, egali si cu dreptul la căutarea fericirii".***

Să ne amintim şi de cea mai luminoasă altitudine a fericirii, hărăzită drept "povară divină" la vârsta de aur a tinereţii. Este revelaţia dobândită la atingerea armoniei dintre trup şi suflet, prin iubirea aproapelui, totală, sinceră şi necondiţionată. În sensul demn şi complet al cuvântului, iubirea înalţă şi construieşte. Dacă torentele pasiunilor noastre se transformă într-un singur şi nestăvilit fluviu, care se varsă într-o singură *"mare"*, să ştii că este *Marea Iubirii.* În acea clipă, Dumnezeu ne-a binecuvântat cu adevărat...

La vârsta nepereche a tinereţii sau mai târziu, atât cât existăm, merită sa iubim... Un ideal, o fiinţă, un miracol sau poate un... vis. În Cartea de înţelepciuni a lumii, Biblia, în prima epistolă către Corinteni, prin glasul Sfântului Apostol Pavel, ni s-a transmis cea mai adâncă definiţie a unui sentiment crucial pentru fiinţa umană. Ar fi păcat să n-o cunoşti. ***„Dragostea este îndelung răbdătoare şi plină de bunătate. Ea nu se împuţinează prin dăruire, nu se mânie, nu se bucură de nelegiuire şi nu se gândeşte la rău. Dragostea acoperă totul, crede totul, suferă totul, iartă totul... Adevărata dragoste nu va pieri niciodată"***. De câte ori, dincolo de meandrele sentimentului nostru „sublim şi prăpăstios totodată"[1] nu ne-a aşteptat o adevărată deziluzie? O misterioasă forţă interioară ne-a îndemnat totuşi să preferăm în continuare neliniştea pasiunii. După părerea mea, *o viaţă fără iubire nu este decât o jumătate de viaţă. O mare durere să iubeşti, o mare suferinţă să scapi de această durere. Inima cunoaşte raţiuni pe care mintea nu le poate pricepe... Dincolo de toate jertfele pe care avarul zeu al iubirii ni le pretinde mereu, merită să credem în această stea a destinului nostru. Prin fapte de iubire zidim statornic cel mai frumos pantheon al spiritului. După zile şi nopţi de îndelungată aşteptare, iubirea ne aduce o stare de revelaţie şi echilibru a spiritului, o linişte divină a trupului şi, prin toate acestea, o fericire sublimă...* ***Norocul de a iubi pe cine te iubeşte reprezintă marea şansă a vieţii noastre terestre. Ea transformă iubirea în sfinţenie, iar păcatul în jertfă adusă divinităţii.*** *În imperiul sacru şi fără margini al sentimentului etern, trăim cu toţi nostalgia trecutului. Ne doare iubirea apusă, dar cel mai mult, cea dintâi... Prima*

---

[1] Este esenţa dragostei în concepţia marelui gânditor român, Emil Cioran, dezvoltată în opera *„Amurgul gândurilor"*.

Scanned with OKEN Scanner

iubire rămâne vie toată viaţa. Şi asta pentru că fiecare dintre noi am iubit de fapt, cu adevărat, o singură dată. Restul s-a numit căutare, obositoare căutare, detaşare, uitare... A fost frumos, dar a fost... altceva.

Fără îndoială, o anumită stare de bine,dobândim atunci când reuşim să ne împăcăm cu propriul destin, să conciliem cu asperităţile lui. A le accepta, nu înseamnă întotdeauna laşitate, ci, uneori, chiar înţelepciune. Dar, apropo de această abordare, pe care unii o numesc capitulare sau automulţumire, eu cred că trebuie să înţelegem un adevăr fundamental: ***Dumnezeu nu dă nimănui niciodată, la fel de mult din toate.*** Bogatului i-a dăruit norocul de a trăi în bogăţie, dar i-a răpit şansa de a şti ce înseamnă nobleţea săracului, care mulţumeşte Cerului pentru puţinul pe care-l are. Este al lui şi ştie că nimeni nu râvneşte la el... *Omului norocos, i-a dat sănătatea dar nu şi puterea de a se bucura, atât cât ar trebui, de cea mai mare bucurie a vieţii ...* Numai ajuns în suferinţă, va înţelege că, *foarte bogat este omul sărac dar sănătos şi foarte sărac, omul bogat, dar bolnav. Există aşadar, peste tot şi-n toate o supremă lege a compensaţiei, care operează indubitabil şi în materie de destin. Alegerea celeilalte jumătăţi, căsătoria, se supune adeseori aceleiaşi legi nescrise.* Nu poţi dobândi totul, oricât de mult ţi-ai dori, sau şi mai mult, te poţi convinge că cel în care credeai cu toată fiinţa, era de fapt... o himeră. Să nu uităm că *inima oricărei femei este un ocean plin de mistere...* Ţi-o spune cel care-a trăit această dramă... Aşadar, să judecăm împreună, pentru ambele ipostaze. Bărbat fiind,

Râvneşti un trup sirenă, venit de undeva
Să fie-a ta ursită, pe veci numai a ta
Eu te previn că Cerul a hotărât cândva:
În viaţă, Afrodită, va fi şi-alăturea.

De-aceea tu socoate cu mintea ta la rece,
Şi nu uita că totul, chiar frumuseţea trece.
Etern este doar timpul şi spaţiul ce-l priveşti,
În ele glasul vieţii, te-ndeamnă să iubeşti.

Acolo dăinuieşte un singur giuvaier
*Ce nu cunoaşte moarte: **Frumosul Caracter.***
Iubeşte puritatea din sufletul ales
Şi-al tău va fi de-a pururi întregul univers.

Scanned with OKEN Scanner

De eşti cumva „la donna", cea dulce şi suavă, ştiu foarte bine că este posibil să trăieşti ceea ce-ţi scriu aici:

Născut-ai fost să fii FEMEIE
Cu trupul cald şi inima fierbinte,
Destinul tău, curată odisee
N-a încăput vreodată în cuvinte.

Tu eşti un DAR al "veşniciei" efemere,
O stea cu străluciri divine
Iubiri, plăceri, speranţe şi himere,
Se nasc, se-aprind ş-apoi se sting prin tine.

La început visezi un caracter integru
Un chip frumos, cu dăruirea-i netrucată
În visul tău, alesul are-un nume
Iar fapta lui, e dragoste curată.

Nedrept destinul va veni spre tine,
Cu multe umbre şi ceva lumini
Târziu, o voce tainică îţi spune
C-ai mers mereu pe drum străin.

El nu a fost Adonis, cel adorat în vis
Să-ţi mângâie privirea, s-aluneci în abis
De aceea nu se poate să nu-ţi doreşti cândva
Să-l ai odată-n preajmă, atât măcar ai vrea
Pe-Adonis cel din Vis.

Aşa a fost de când e lumea
Şi cred c-aşa va fi mereu
Aici murim spre a ne naşte
În cer e-un singur Dumnezeu.

Scanned with OKEN Scanner

Ştiu că te-am surprins cu cele câteva versuri pe care viaţa însăşi m-a îndemnat să le scriu. Şi apoi, mai ştiu că ceea ce se simte cu adevărat, se poate exprima şi-n această manieră... *Aşa cum dragostea este limbajul trupului înnobilat de spirit, poezia este magia cuvântului intrat în armonia sublimă a comunicării.*

Ca-n basme-i a cuvântului putere
El lumi aievea face din păreri
Şi chip etern din umbra care piere
Şi iarăşi azi din ziua cea de ieri.

Aprinde-n inimi ură sau iubire
De moarte sau de viaţă-i dătător
Şi neamuri poate-mpinge la pierire
Cum poate aduce mântuirea lor.

În fine, ar fi nedrept să nu-ţi vorbesc şi despre *o fericire cu totul aparte.* Această stare de revelaţie apare între oamenii adevăraţi cu aspiraţii comune, în momentul sublim al comunicării. Cu acest prilej, *doresc să-ţi fac o mărturisire de credinţă. Ai dreptul să o consideri şi declaraţie de fidelitate.* ***Deceniile de "respiraţie", în amfiteatrele Almei Mater, mă fac să cred că între noi există o afinitate specială, cu totul aparte ... Te privesc liber şi dezinvolt, cu căldură şi sinceritate pe care simt, că la rândul tău, le ai pentru mine.***

Voi crede mereu că menirea dascălului autentic nu se rezumă la simpla expunere a unor cunoştinţe acumulate, fie ele chiar şi savante. Forţa comunicării interactive se fundamentează pe vocaţia dascălului şi nu pe ocupaţia acestuia. Prelegerea academică este arta de a comunica inteligibil, de a instrui şi educa. Finalitatea acestui demers înseamnă noi atitudini şi reflecţii, adăugând astfel încă un pas pe drumul cunoaşterii infinite. Am convingerea că studentul înnobilează activitatea magistrului, îmbogăţind-o cu noi şi nebănuite sensuri. Într-o asemenea împrejurare, cuvântul devine fluid, iar ideea, torent al gândirii eliberate de prejudecăţi. Noi adâncimi în cugetare le căpătăm din forţe pe care nu le ştiam ale noastre... Trăiesc adeseori aceste clipe în faţa unor amfiteatre pline. Fără să ştiţi, mi-aduceţi astfel în suflet marea bucurie, de care, pe măsură ce anii trec, am parcă mai multă nevoie...

Scanned with OKEN Scanner

Miracolul acestei revelaţii îl reprezintă pentru mine ***STUDENTUL****, apt şi avid să cunoască o nouă lume. Fără discipoli, dascălul reprezintă cel mult o jumătate a întregului, sau poate mai curând o noţiune rece şi abstractă... Un râu care-şi întrerupe cursul... Fără tinereţea şi exuberanţa proverbială a studenţilor, amfiteatrul universitar ar fi asemeni unei superbe catedrale în care răsună glasul păstorului, dar lipsesc cu desăvârşire enoriaşii... Aşadar, trăim nu numai pentru noi şi prin noi, ci şi pentru semenii noştri şi prin ei... Ce ar rămâne din noi şi din toată opera noastră dacă în preajmă, nu ar exista întotdeauna şi o altera pars (cealaltă parte)? Nimic, sau aproape nimic. Iubim în taină un ideal sau o fiinţă. Ne exprimăm prin acest sentiment cea mai înaltă virtute şi condiţie umană. Dar în acelaşi timp, visăm neîncetat la clipa în care vom întâlni ecoul trăirilor noastre...Dorim, gândindu-ne la o zi în care vom fi doriţi. Declamăm cu patos idei în care credem, în speranţa că undeva, cineva ne ascultă şi crede curat în vorbele noastre. Suferim în tăcere şi ne resemnăm în faţa durerii, pentru că dintr-un abis ancestral, străbate ecoul unei voci calde a speranţei. Tristeţea picurată în sufletul de ieri, este învinsă de optimismul robust de astăzi.*

Speranţa, ce veritabil miracol al supravieţuirii! Nu ştim de unde o avem, dar îndemnaţi de ea, depăşim atâtea momente dificile...

Despre agresivitatea nonvalorii, incultură şi tupeism

Trăim într-o societate bolnavă. Convalescenţa ei necesită o lungă şi costisitoare terapie. Atâtea lucruri nefireşti altădată au devenit astăzi perfectă... normalitate. La realizarea acestei „performanţe" am contribuit fiecare dintre noi. Unii mai mult, alţii mai puţin. Indulgenţa şi toleranţa unora, lipsa de educaţie, avariţia, incultura, oportunismul şi tupeismul altora s-au reîntors împotriva noastră, asemeni unui bumerang. De fapt, *avem ceea ce merităm. Nimic din ceea ce ni se întâmplă nu este întâmplător.* Este nedrept să reproşăm mereu altora neîmplinirile noastre. Să ne recunoaştem cu demnitate, în primul rând, propria culpă. ***„Adevărata boală de care suferă neamul românesc este lipsa de caracter",*** constata cu aproape un secol în urmă, savantul Nicolae Iorga.

Îţi propun iubite cititor, să cugetăm împreună asupra câtorva cauze care explică de ce sintagma *„la noi ca la nimenea"*, exprimă o stare de fapt a spaţiului românesc.

Să începem cu viaţa politică. Aici se hotărăşte soarta cetăţii. Este domeniul la care ne „pricepem" toţi dar care, paradoxal, evoluează lamentabil. În acest areal,

Scanned with OKEN Scanner

demagogia, trădările şi inconsecvenţa se ţin lanţ. Ce-i drept, marii trădători sfârşesc întotdeauna prin a fi trădaţi. Slavă Justiţiei Imanente! De atâtea veacuri, în Ea ne punem ultima speranţă... Obişnuiţi să avem lângă Burebista un Tyras, fiu trădător, lângă Decebal, Vlad Ţepeş, Ioan Vodă, Mihai Viteazul, Brâncoveanu sau Cuza Domnul pe cineva de-***al nostru, dispus mereu să vândă,*** ne vine greu să mai credem în supremaţia binelui şi a valorilor morale. Ştim amândoi că venind spre zilele noastre, lista trădării în spaţiul mioritic ar putea continua... Atât de mult, că-mi vine uneori să o numesc... adevărat blestem. Iată de ce dintr-un sondaj extrem de recent, realizat la finele anului 2007, rezultă că mai puţin de 2% din tineret are încredere în clasa politică. Bravo dragii mei! Deşi vă aflaţi la anii tinereţii, sunteţi extrem de maturi şi înţelepţi. Şi încă o probă a lipsei de fair-play. Se discută o lege în plenul Parlamentului nostru. Aproape 90% dintre vorbitori susţin cu ardoare aprobarea acestui act normativ. Urmează votul secret, cu bile, unde, incredibil: legea este respinsă! Se pare că până la urmă, ***fiecare popor îşi are conducătorii pe care şi-i merită. Singurii vinovaţi pentru mediocritatea în care suntem încremeniţi, suntem noi înşine. Nu acceptăm o societate zidită pe principii, pe caractere statornice şi pe un sistem moral de ierarhizare al valorilor.*** Rămânând în acelaşi context, eu cred că, mai ales pentru noi românii, *instituţia votului secret, ar trebui desfiinţată. Am spus-o în repetate rânduri. De ce adică, în probleme vitale, să nu avem curajul şi demnitatea de a ne susţine deschis punctul de vedere?*

Fără îndoială, edificarea unei societăţi normale, impune promovarea valorii autentice, a muncii perseverente şi a bunei cuviinţe. Priveşte în jurul tău. Pretutindeni, vei constata asaltul concertat al nonvalorilor: maneliştii în muzică, demagogii şi agramaţii în politică iar tupeiştii şi impostorii, mai peste tot. Pe o largă scenă, prostia neîncoronată, defilează triumfal. ***Stânjenită de propria-i singurătate, arareori, în prim plan apare valoarea.*** Trebuie să ştii că nu abordez această problemă *„pro domo"*. Sunt ferm convins că în drumurile vieţii tale te vei izbi amarnic de ea. Abia atunci vei înţelege rostul gândurilor mele de astăzi.

Învăţământul *reprezintă forma consacrată a instrucţiei şi educaţiei în care cultura generală şi de specialitate reprezintă vectorul esenţial.* Proliferarea peste limită a universităţilor a condus la demonetizarea acestei instituţii de cultură şi în mod implicit, a produsului ei, studentul. De la cele cinci centre tradiţionale, am ajuns astăzi la peste şaptezeci de reşedinţe universitare, inclusiv filiale. Printr-o stranie coincidenţă, cei care „păstoresc" învăţământul privat, au devenit, mai toţi, extrem de prosperi. Nimeni nu s-a întrebat vreodată de ce. Pentru a susţine o asemenea creştere spectaculoasă, era nevoie în primul rând de resursa umană, de dascăli veritabili.

Scanned with OKEN Scanner

Cineva a considerat că profesorul universitar se poate fabrica peste noapte, la comandă, prin compensări, derogări şi abdicări de la calitate. *S-a înşelat enorm.* Am avut prilejul să mă „delectez" cu discursul unui pseudoprofesor de istorie. Penibil şi grotesc. În acelaşi areal se înscrie şi prestaţia unui extrem de tânăr cadru universitar pe a cărui diplomă de licenţă cerneala încă nu s-a uscat. Lipsit de experienţă şi probitate ştiinţifică, consideră prelegerea sa, preluată de pe internet, drept cea mai bună din domeniul său. *Eu cred că-n mediul academic, incultura nu compromite. Distruge şi demolează. Este sigur că în acest univers principiile sunt cele care* ***formează*** *caracterul, în timp ce absenţa lor, îl* ***malformează.*** Aşa au apărut intelectuali cu mină sobră, care pun virgulă între subiect şi predicat, scriu „mi-au" ca pisica sau declamă cu dezinvoltură despre „obect" şi „subect" în cunoaştere... Iată de ce nu trebuie să ne mirăm pentru *„problemele care este"? „Succesurile"* ne vor ocoli, dacă vom continua să defilăm cu aceleaşi *„almanahe"* şi ilustre „personalităţi". Vom avea parte numai de *„eşece"* şi de oameni care *„nu vor să vorbesc cu noi"*... Deliberat, am dorit să-ţi reamintesc câteva perle gramaticale antologice. *Vreau să înţelegi că, dincolo de tupeismul şi incultura unora, se poate vorbi şi despre iresponsabilitatea noastră. De fapt, ei sunt exact ceea ce noi merităm. Spun asta pentru că în ziua în care poporul devine suveran prin dreptul electoral, de bună voie şi nesiliţi de nimeni, îi alegem şi îi realegem la nesfârşit.*

Cu papagali în rol de vulturi şi cu măgari pe post de lei, nu avem nici o şansă de progres. Liderul cu valoarea *intrinseacă* este produsul conjuncturii care a uitat că legitimă rămâne numai valoarea *intrinsecă.* Trăim greu pentru că resursele care le avem sunt *„infirme"*, rostea cu nonşalanţă un politician vedetă, aflat în aceeaşi tagmă cu „reputatul" profesor de istorie...

„Scoală dragă, în tine ne punem toate nădejdile", scria la vremea lui, marele cărturar, Ion Ghica. Mă-ntreb, ce-ar spune oare dacă ar deveni contemporanul acestor derapaje...

Indubitabil, viitorul nu ne oferă prea multe alternative. Andre Malreaux lansa un avertisment serios. *"Secolul XX va fi religios sau nu va fi deloc"*. Printr-o extensie a mesajului său, de ce să nu înţelegem că mileniul trei *va fi al omului înţelept sau al nimănui.* Am sentimentul că afirmaţia mea nu este deloc hazardată. *Şcoala modelează, educă, instruieşte şi pregăteşte pentru viaţă. Sanctuar al spiritului,* ***şcoala rămâne o instituţie fundamentală a societăţii care cultivă caracterul şi inteligenţa, formează personalitatea , înnobilează şi primeneşte fiinţa noastră intelectuală.***

Despre însemnătatea şcolii în viaţa societăţii, ne vorbeşte şi omul de cultură, Titu Maiorescu. *„Doriţi să ştiţi unde se află pe scara istoriei un neam sau un popor?*

Scanned with OKEN Scanner

Nimic mai simplu. Întrebaţi-vă unde şi cum există şcoala acestuia". Ce-ar însemna instrucţia şi educaţia, comunicarea în general, limitate la simpla informare glacială, neancorate în placa turnantă a oricărei civilizaţii: cultura? Dramaturgul rus A.P.Cehov numea cultura *„linia care separară civilizaţia de barbarie".* În faţa junimiştilor, Titu Maiorescu rostea o deviză celebră: *„Cultura este ceea ce ne-a rămas în minte, după ce am uitat tot ceea ce am învăţat în şcoală".* Filozofic vorbind, orice act creator impune amnezia, deoarece fără uitare, nu există creaţie, ci numai imitaţie. Fundamentul unei culturi se află în *acţiune,* în implicare şi dinamism, în fapta văzută în sensul göethian. Titanul de la Weimar îşi încheie drama "Faust" cu o frază emblematică: *"Adevărata probă a vieţii o reprezintă fapta şi nu cuvântul".* Este drept că, aşa cum spunea marele critic, uităm în bună măsură ceea ce am învăţat în anii de şcoală. Rătăcim într-o memorie obosită, formule şi definiţii, denumiri şi simboluri, fie chiar şi de conturi, valori sau relaţii schimbătoare. Pierdem în special elementele perisabile, nerelevante pentru existenţa noastră şi neaderente la ea, *„miliarde de cuvinte furajere"* în expresia lui Marin Sorescu. *Ceea ce ne rămâne cu adevărat din şcoala autentică este capacitatea de a discerne corect, de a raţiona altfel, mai adânc şi mai aproape de adevăr.* ***Cultura reprezintă oxigenul spiritului, hrana fără de care fiinţa noastră intelectuală ar înceta să mai existe.*** În acest adevăr, m-au învăţat să cred, în primul rând, ***părinţii mei.*** Ulterior, un mare dascăl şi cărturar, ***profesorul Dumitru Rusu,*** mi-a întărit şi cultivat această convingere. Trebuie să recunosc că soarta mi-a oferit un autentic privilegiu şi anume, ***şansa de a „respira" aproape un sfert de secol în preajma acestei personalităţi deosebite. Prin forţa destinului am avut privilegiul de a-i fi alături în ultimele ceasuri de viaţă.*** Deşi ne vedeam aproape zilnic, în preziua dispariţiei, la oră târzie, a insistat inexplicabil să-l vizitez. Politicos, i-am propus să accepte amânarea întâlnirii pentru a doua zi. "***Nu se poate***", a fost replica Domniei Sale. ***"Trebuie să ne vedem neapărat astăzi..."*** În cele din urmă, am dat curs invitaţiei. Eu cred că în acele momente, distinsul profesor a presimţit *„marea plecare".* Deşi se apropia miezul nopţii, ca niciodată, dorea să prelungească discuţia dintre noi. Cu zâmbetul pe buze, cu lacrimi în ochi, îmi vorbea despre micimea lumii, despre cei pe care i-a ajutat enorm în viaţă şi care astăzi, îl fac să sufere atât de mult... ***Nu voi putea uita niciodată aceste clipe !...*** Iată de ce, după atâta vreme, păstrez acelaşi binemeritat respect ***marelui meu înaintaş.*** Într-o carte de altă natură, promit să revin cu multe şi interesante detalii. Acolo vei avea prilejul să mă cunoşti mai bine, atât pe mine, cât şi lumea în care am trăit. Vei întâlni oameni care au încercat să se ascundă după aparenţe, să-şi construiască mituri prin *cosmetizarea* propriei biografii, mergând până la „stornarea" unor fapte din viaţă.

Scanned with OKEN Scanner

Eu cred că împlinirea aspiraţiilor noastre seculare se află în strânsă legătură cu instituţia scolii. *„Societatea de mâine este atât cât poate da şcoala de astăzi”*, spunea monetaristul Ion Răducanu, iar filozoful Vasile Conta scria *„civilizaţia unui popor va fi realizată cu adevărat atunci când educaţia lui va fi făcută integral în cultul adevărului”.*

Fără îndoială învăţământul superior rămâne „coloana vertebrală” a acestui demers. *Într-o lume a schimbării continue, Universitatea trebuie să cultive valorile perene şi permanenţele, separând cu discernământ durabilul de efemer. Indubitabil, instituţia academică trebuie să rămână o societate deschisă schimbării şi înnoirii. După o experienţă îndelungată în amfiteatre, de peste trei decenii, îmi permit să fac o remarcă. Schimbarea, realizată permanent, de dragul schimbării, sau al performanţei în materie, generează două deficienţe majore. În primul rând nu permite verificarea eficienţei demersului în sine, riscând să-l transforme într-o “reformă a reformei”, de genul “schimbarea schimbării”. În al doilea rând, prin natura şi conţinutul ei, riscă sa vină în contradicţie uneori cu strategiile pe termen lung şi implicit cu raţiunile pentru care învăţământul academic merită să poarte acest nume. Mă întreb printre altele dacă diminuarea dimensiunii intelectuale a procesului didactic reprezintă o acţiune inspirată. Deopotrivă, nu sunt convins că desfiinţarea probelor clasice şi orale la evaluarea finală este una din măsurile înţelepte. Aplicarea modelului “Patul lui Procust”, prin reducerea de la cinci la patru şi apoi la trei ani a primului ciclu de învăţământ reprezintă încă un experiment. Prin logica extrapolării, pe când un învăţământ superior de doi ani?! **Lucrurile aşezate se clădesc şi se verifică în timp şi nu sub presiunea acestuia. Consecvenţa în sânul variaţiei reprezintă esenţa a ceea ce este durabil în viaţa noastră,** afirma fără echivoc Francis Bacon. În fine, crede cineva că a pretinde studentului susţinerea unui număr de şase sau şapte examene în numai două săptămâni reprezintă o abordare inteligentă? Ţi-am promis un dialog sincer, fără rezerve şi prejudecăţi. Dacă fiecare dintre noi, dascălii, am fi supuşi unor asemenea probe, mă îndoiesc de faptul că am reuşi, să le promovăm pe toate, cu brio. Ştiu foarte bine un mare adevăr: dincolo de bune intenţii, de ambiţii şi orgolii, performanţa învăţământului academic este probată de VIAŢĂ. Sunt convins că va trebui să înţelegem cu toţii acest postulat.*

În fine, despre o formă agresivă a tupeismului vreau să-ţi vorbesc în continuare. Am argumente suficiente să nu ocolesc această problemă. Fiecare dintre noi, plătim un preţ mult prea mare pentru acceptarea tacită a unor situaţii aparent inexplicabile.

Scanned with OKEN Scanner

Prosperitatea reprezintă în mod firesc unul dintre idealurile noastre comune. Pentru noi şi pentru descendenţii noştri, o viaţă întreagă trăim cu speranţa că vom atinge o anumită bunăstare. Preţul este pe măsură : muncă tenace , sacrificii şi renunţări , înţelepciune şi cumpătare. În cele din urmă, cu greu reuşim să realizăm ceva... Rămânem şocaţi realmente de "performanţele" incredibile ale altora. Mă refer la cei puţini la număr, probabil şi la...suflet, care au aplicat cu succes deviza lui Machiavelli, "*Scopul scuză mijloacele*". Să fiu bine înţeles. A urmări cu obstinaţie realizarea pe plan material este absolut normal. Marea problemă apare atunci când, orbiţi de acest ideal, ignorăm orice principiu de conviețuire, orice normă de minimă moralitate.

Revista „Capital" şi alte publicaţii internaţionale ("*Forbes*"), ne-au adus bucuria de a descoperi români printre cei mai bogaţi oameni ai planetei. Chiar printre primii 500. Pentru noi, muritorii de rând, apare o problemă: ***Cum este posibil ca pornind de la o bază zero a capitalului propriu la nivelul anului 2000, să ajungi posesorul unei averi de peste 2 miliarde euro în anul 2008?*** *Adevărul îl cunoaştem toţi, dar pentru că suntem români am învăţat atât de bine „arta dedublării", a neimplicării şi laşităţii...Nu mă priveşte, nu e problema mea. Te contrazic, dragul meu. Este a noastră, a tuturora pentru că, într-o lume globalizată,* ***totul ne priveşte pe toţi.*** *Am certa convingere, la care ştiu că subscrii şi tu:* ***îmbogăţirea incredibilă „peste noapte" a unora se află în strânsă legătură cu sărăcirea, la fel de rapidă, a altora.*** *Tăcerea noastră, a celor mulţi, mă face să cred că, în ultimă instanţă, ne merităm pe deplin soarta.* Să admitem că ne-am înşelat în supoziţiile noastre. În acest miracol, totul este OK. În consecinţă, este normal ca averea deţinută de primii zece români să se apropie de valoarea rezervelor Băncii Naţionale a României. Avem dreptul să ştim dacă aceste acumulări fabuloase nu s-au intersectat cumva cu falimentele spectaculoase ale unor Bănci sau Fonduri Mutuale, gen Bancorex, Credit-Bank, Dacia Felix, Banca Religiilor, SAFI, CARITAS, FNI, etc. În egală măsură ne interesează „miliardarii de carton", cei care cu banii altora au cumpărat averi imense la preţuri ridicole, pe baza unor inginerii financiare evidente. Se spune despre alţii că au recuperat în nume propriu creanţe imense ale statului român. Dincolo de orice elemente de fler în afaceri, de şansă în speculaţii financiare şi imobiliare, de „moşteniri" fabuloase, etc., ca specialist în domeniul economic, am voie să revin în mod obsesiv la aceeaşi întrebare: *Există undeva în lume, în spaţiul imens al afacerilor, vreo activitate (productivă, comercială, servicii, etc.) care să poată genera creşterea galopantă a averii unui întreprinzător de câteva mii sau zeci de mii de ori? Cu eleganţa necesară, invit la modul cel mai sincer pe marii potentaţi financiar, să ne*

Scanned with OKEN Scanner

ofere şi nouă, muritorilor de rând, ceva din secretele acestor incredibile performanţe. Personal, mă îndoiesc că acest fapt poate fi explicat, sau şi mai mult, că apelul meu va primi vreodată răspunsul cuiva... Intrat în imperiul banului nemuncit, parvenitul acumulează şi se îmbogăţeşte într-un ritm care sfidează până şi... paranormalul. Devine din ce în ce mai tupeist, evoluează pe plan material, dar involuează pe cel moral. La orice întrebare incomodă, marele potentat are răspunsul consacrat pentru casta lui : *Care este problema?* Ridicol şi disprețuitor, plin de sine, dar găunos pe dinăuntru, te priveşte mereu de sus, chiar dacă zestrea ereditară l-ar obliga să rămână mereu la „înălţimea" lui de pigmeu. În mintea lui bolnavă, orice şi oricine are un preţ, totul poate fi cumpărat cu bani. De aici şi ideea că absolut totul i se cuvine: respect, autoritate, recunoştinţă, onoare, dragoste, succes pe toate planurile, elogii, poziţie socială, ascensiune politică etc. Lipsit de suflet şi străin de inocenţă, îşi numără pe degete puţinii „prieteni". Pe cei mulţi şi adevăraţi i-a pierdut în goana nebună după bogăţie. Oricum, venită ad-hoc, această prosperitate nemeritată alterează întotdeauna esenţa umană[1]. Să ne amintim împreună o pildă nepereche despre dezumanizarea fiinţei noastre într-o asemenea conjunctură. Monumentala figură a Renaşterii, „dumnezeiescul" Leonardo da Vinci, obişnuia să picteze întotdeauna după modelul viu. Una dintre picturile nemuritoare, semnate de geniul său o reprezintă *„Cina cea de taină"*, realizată după un „travaliu" de aproape şase ani.

După ce câţiva apostoli au fost înveşniciţi pe pânza marelui da Vinci, acesta a început să caute febril modelul pentru figura centrală, Iisus. Un chip care să emane bunătate, justiţie, evlavie, adevăr şi iubire. Nu îl găsea. Senatorul de Milano, l-ar fi sfătuit atunci să caute această fiinţă departe de lumea impură, undeva pe un munte, acolo unde păstoritul este la el acasă. Ascultându-i sfatul, da Vinci trăieşte revelaţia marii descoperiri. Întâlneşte un cioban, care la oferta materială extrem de tentantă, abandonează băciţa, turma, măgarii, catârii şi blândele ovine. După câteva luni de supliciu, ciobanul este eliberat de maestru, evident cu întreaga recompensă promisă. Tabloul conţinea acum un Iisus de o frumuseţe cristică, inegalabilă. Peste doi ani, acelaşi da Vinci se afla în căutarea chipului lui Iuda, expresie a vicleniei, răutăţii şi minciunii. Se spune că în această împrejurare, salutară a fost intervenţia primului autor de operă contabilă publicată. Savantul matematician Luca Paciolo i-a sugerat ideea de a căuta modelul într-o cârciumă, acolo unde se vând şi se cumpără suflete, se pun la

---

[1] Evident, aprecierile noastre se referă *exclusiv* la parveniţii lipsiţi de scrupule şi caracter, cei care prin mijloace oculte au acumulat într-un ritm incredibil averi fabuloase. Din fericire, avem în acelaşi areal şi oameni de înaltă factură.

Scanned with OKEN Scanner

cale intrigi şi păcate. Peste puţine zile, într-o tavernă oarecare, pictorul se apropie de o persoană, adresându-se: Sunt marele da Vinci.[1] Doresc să te fac Iuda în „Cina cea de taină". Ai de la mine suma de... Prin aburi bahici, incoerent, de dincolo de masă i se răspunde: „Nu se poate, oricât mi-ai oferi. Eu nu pot fi făcut Iuda în acest tablou, pentru că eu sunt Iisus din «Cina cea de taină»"... Iată impactul dezastruos al banului nemuncit, căzut în calea destinului imprevizibil.

Despre capcanele tinereţii

Cred că te-am surprins cu acest subtitlu. Ştiai că sunt prietenul tău statornic, al tinereţii tale, căreia îi accept cu multă înţelegere, poate chiar indulgenţă, păcatele inerente. Şi atunci, cum se explică o asemenea schimbare de atitudine ?

Îţi răspund simplu. Doresc să te fac conştient de riscurile care te pândesc la tot pasul. Din nefericire, multe dintre ele, cu bătaie lungă.

Încep cu ceea ce te aştepţi mai puţin: ***neimplicarea în travaliul vieţii.*** *Ce am lăsa în urma noastră dacă dincolo de stavile şi oprelişti nu ar exista munca, invincibila armă a izbânzii prin perseverenţă ? „Labor omnia vincit improbus". Munca stăruitoare învinge totul* reprezintă o pildă a strămoşilor noştri, în care merită să credem cu putere.

Ştiu că atâtea lucruri te supără, creându-ţi disconfort şi vădită nemulţumire. Fără îndoială, meritai o soartă mai bună. Prea multe frustrări şi privaţiuni într-o lume cu prea puţină deschidere pentru idealurile tale. Vreau să înţelegi un adevăr fundamental: ***fără muncă şi sacrificii, şansele tale de progres şi bunăstare sunt nule.*** Principiul *„dout des, facio ut facias"* («dau ca să mi se dea, fac ca să mi se facă») nu operează numai în teoria personalistă a contabilităţii ci şi în planul destinului nostru. Viaţa nu oferă nimic pe gratis. Nu putem aştepta ***să primim*** de la soartă, fără ca mai întâi, prin muncă tenace şi efort, ***să dăm ceva.***

Într-un anumit sens, ***ai dreptul*** să constaţi că te-ai înşelat în aşteptările tale. Lumea în care trăieşti este diferită de cea pe care o visai... Dar în acelaşi timp, ***ai datoria să lupţi pentru a o schimba. Munca statornică reprezintă,*** dragul meu, ***remediul de neînlocuit, prietenul care nu te va amăgi sau trăda vreodată... Prin muncă găsim satisfacţie, ne împlinim idealuri, dobândim puterea şi încrederea de***

---

[1] Conştient de geniul care s-a născut o dată cu propria-i fiinţă, celebrul pictor renascentist obişnuia să se prezinte întotdeauna cu formula *„Sunt marele Leonardo da Vinci"*.

Scanned with OKEN Scanner

care avem atâta nevoie... Te îndemn să iubeşti munca. Sincer, dăruit şi fără condiţii. Este singura iubire care înalţă, jertfeşte şi construieşte deopotrivă. Fără a intra în detalii, îţi amintesc că la vârsta tinereţii am fost obligat să accept un regim de viaţă pe care nu ţi-l poţi imagina. Pot spune, incredibil. Ani în şir, orice zi însemna pentru mine odihna de patru ore, iar restul, de 20, muncă activă. Trăiam epoca unei istorii contorsionate, când cei care acumulaseră ceva prin muncă, trebuiau lichidaţi. Paradoxal, sunt nevoit să recunosc şi partea bună a răului de atunci. Acele vremuri grele m-au călit, iar vitregiile lor m-au pregătit pentru viaţă. Mă îndoiesc că generaţia tânără de astăzi ar mai putea suporta asemenea condiţii, aflate realmente la limita supravieţuirii... Este cert că munca nu l-a ucis pe om, în timp ce nemunca... se pare că da. Reţin că, în acelaşi context, marele romancier Liviu Rebreanu scria într-o operă apărută în anul 1942: *„...Noi ne încredem prea mult în inteligenţă. În jurul nostru se munceşte din răsputeri. Oricât ar fi de seducătoare, inteligenţa nu poate substitui munca. Lipsa seriozităţii este unul din cele mai mari neajunsuri ale societăţii noastre"*. Dar uite dragul meu şi o veste bună pentru tine şi pentru viitorul tău. ***Cultul muncii este încă prezent în filonul neamului nostru.*** Am în vedere faptul că actualmente peste două milioane de români trăiesc în afara graniţelor. Marea lor majoritate a făcut acest gest în lipsa altei perspective şi în primul rând din considerente materiale . Acolo unde s-au dus, departe de casă şi de cei dragi, şi-au alinat dorul prin *muncă*. Deşi plătiţi drept oameni de mâna a doua, prin sacrificii, perseverenţă şi efort au reuşit să câştige relativ bine. Incredibil, pentru noi, au devenit cei mai mari "investitori" ai momentului. Din date oficiale foarte recente (februarie 2008), comunicate de BNR, rezultă dinamica resurselor financiare trimise în ţară : 3,3 miliarde euro în 2005, 5,2 miliarde în 2006 şi peste 7 miliarde euro în 2007. Aşadar, ***românii ştiu să muncească***. Sperăm că nu este departe ziua în care destinul îi va readuce din nou acasă. Pretutindeni, viaţa confirmă că durabilul se obţine în timp, prin muncă, dăruire şi sacrificii. Gândindu-mă la acest adevăr, îmi amintesc legenda lui Pygmalion, vestitul pictor grec din Cipru. Despre el, în *„Metamorfoze"*, Ovidiu ne spune că s-a îndrăgostit de propria creaţie. Este vorba despre statuia din fildeş a unei femei pe care a numit-o Galathea. Atâta suflet a pus în opera vieţii sale, încât la sfârşit a implorat zeii să o însufleţească. Afrodita i-a împlinit dorinţa, iar Pygmalion şi-a îndeplinit încă un vis: s-a căsătorit cu ea.

Cu riscul de a te supăra, am promis să fiu sincer cu tine. Tocmai de aceea, îmi permit să-ţi scriu în continuare, ceea ce gândesc şi nu neapărat, ceea ce ţi-ar place ... Chiar dacă *astăzi* condamni intransigenţa mea, *mâine*, o vei judeca cu totul altfel.

Scanned with OKEN Scanner

Prea mulţi dintre voi, cei tineri, trăiţi după deviza ***"Totul ni se cuvine".*** *De ce uitaţi că în spatele binelui vostru material de astăzi se află, aproape exclusiv* ***părinţii voştri*** *? Dorinţele voastre, uneori capricii ale vârstei, devin pentru ei, priorităţi absolute. Orice resursă financiară primită de la ei reprezintă o* ***donaţie de suflet*** *... Sunteţi convinşi că de cele mai multe ori, ea nu provine din excedent şi abundenţă, ci tocmai invers, din privaţiuni şi eforturi ... Iată de ce,* ***vă îndemn insistent : respectaţi-vă cu mai multă vigoare, PĂRINŢII !*** *Ce nume sfânt în panteonul existenţei noastre, o veritabilă "causa causorum". Prin voinţa Celui de Sus, ei ne-au dăruit dreptul la viaţă. Voi crede mereu că cel mai bogat lexic din Lume devine sărac în cuvinte atunci când încearcă să exprime dragostea, statornicia şi răbdarea cu care aceste fiinţe sacre şi-au condus urmaşii spre valurile vieţii. Câte nopţi de nesomn, câte sacrificii şi renunţări şi ce "munte" de griji au înălţat pe altarul acestei iubiri! Este un dat ceresc, ca indiferent de vârsta noastră, cât timp ne trăiesc, să fim mereu ... copiii lor. Pentru jertfa lor fără margini în fapte şi fără hotar în suflet, divinitatea i-a răsplătit cu sentimentul tonic al continuităţii. Aşa se explică de ce, în mintea mea am considerat mereu că înaintea stoicilor, pe lume au existat părinţii.*

Un alt pericol pentru generaţia tânără, cea care vine după noi, îl reprezintă ***"sindromul datornicului".*** Progresul şi performanţa oricărui domeniu reclamă *efort şi creativitate.* Aceste elemente de aport se adaugă la tezaurul informaţional preluat de la antecesori. Este absolut logic : cei tineri preiau ştafeta de la înaintaşi, încercând să o ducă, mai departe. Transferul generează uneori această *suferinţă.* Să mă explic. *În perioada de formare şi dezvoltare, tânărul primeşte sprijin, informaţie, instrucţie şi educaţie de la părinţi şi dascăli.* Într-un anumit sens, devine debitor. Vine o vreme, când legea nescrisă a moralităţii impune restituirea "*datoriei*" faţă de "*creditor*". Vreau să fiu bine înţeles. Nu am în vedere sub nici o formă o conotaţie materială. Mă gândesc exclusiv la latura umană, la recunoaşterea faptului că *dascălii au pus şi vor pune de-a pururi ceva din sufletul lor în numele celor care vin după ei... Nu trebuie să-ţi demonstrez că reciproca, de cele mai multe ori, nu se verifică. Nu are cum!* În momentul scadenţei, se poate produce *paradoxul* de care vorbeam: *pentru a scăpa de plată ,* ***debitorul contribuie din plin la "demolarea " creditorului ... Transformată în arierat, datoria lui, a rămas fără obiect, prin dispariţia creditorului.*** Chiar dacă această strategie, construită abil, funcţionează aparent fără reproş, recomand multă atenţie la o paradigmă de viaţă : ***destinul nostru este de fapt o istorie care se repetă mereu ... Timpul zboară fantastic. Voi, tinerii de astăzi,*** sunteţi ***părinţii şi "seniorii de mâine" ... Regret că atunci nu voi putea fi în preajma voastră ...*** Fără patimă şi reproş, îmi permit totuşi să-ţi amintesc cu discreţie, un alt stil, o altă manieră de

Scanned with OKEN Scanner

preluare a ştafetei. Generaţia noastră a cultivat cu eleganţă si bună-cuviinţă respectul faţă de cei datorită cărora astăzi existăm. ***Pentru omul moral, recunoştinţa este sentimentul care nu cunoaşte prescripţia şi care nu umileşte. Dacă această atitudine se manifestă numai atunci când te sprijini de cineva, când ai nevoie de el, înseamnă că, în plan moral, al bunei-cuviinţe, ai o mare problemă.*** Nu voi uita niciodată că după ce profesorul Dumitru Rusu a părăsit viaţa activă, ani în şir a deschis cursul de specialitate în amfiteatrele universităţii ieşene. Evident, numai la seriile mele. Invitaţia mea, nerepetată de nimeni altcineva, era onorată întotdeauna cu mare bucurie. Cu lacrimi în ochi, intra în sala de curs şi, în aceeaşi manieră, o părăsea. L-am întrebat cum se explică această reacţie. Mi-a răspuns scurt: "*Odată cu anii, vei pricepe şi tu*". După atâta vreme, îmi dau seama câtă dreptate a avut...

O altă cursă care vi se întinde : ***mediatizarea cu obstinaţie a unor strategii periculoase pentru obţinerea succesului în viaţă.*** De ce să crezi în himere ? De ce să alergi după idealuri străine de tine, care nu sunt compatibile cu vocaţia şi cu posibilităţile tale ? Prea multe adolescente doresc să devină astăzi manechine, top-modele, vedete TV sau soţii de celebri miliardari. Aşa au apărut cupluri maritale ridicole, despărţite de Cronos prin decenii de existenţă. Ele ne invadează ecranele de televiziune pe toate canalele, parcă special pentru a fi detestate. Aceste perechi şi-au descoperit subit şi reciproc "marea iubire". Este sigur că cel puţin unul cei doi *nu spune ceea ce simte* ... Mai bine zis, ***minte***. Să nu uităm că ***în iubire, mai devreme sau mai târziu, minciuna se lasă descoperită, iar adevărul iese la iveală.*** Ce trist moment pentru cel trădat...

Îţi amintesc, ***în fine, un alt pericol, care vine, paradoxal, din prea multă iubire***. Mă gândesc la dragostea fără margini a părinţilor, aproape patologică. Dintr-un exces de zel, preferă să scutească odraslele de orice travaliu al vieţii. Vor avea ei timp să dea şi de greu, când noi, cei care i-am adus pe lume, nu vom mai fi printre ei. Cu acest argument, părinţii se înscriu la eforturi şi sacrificii exagerate. Demersul are un dublu efect negativ: pe de o parte, suprasolicită prima generaţie cu consecinţele inerente, iar, pe de altă parte, lasă urmaşii nepregătiţi pentru viaţă. Cunosc adevărate drame de acest gen. Pasărea neînvăţată să zboare de părinţi devine prada uşoară a primului duşman.

Scanned with OKEN Scanner

O avere inestimabilă sau cel mai preţios bun intangibil: bunul simţ şi buna cuviinţă

Este posibil să te surprind cu această abordare. De ce şi pentru cine un asemenea subiect? Am serioase motive să nu renunţ la el. Puţine sunt zilele din viaţa noastră în care ceva să nu ne amintească de buna cuviinţă sau de cel mai important simţ al omului : bunul simţ. Am răsfoit dicţionarul limbii române care explică punctual înţelesul celor doi termeni.

Bunul simţ *este "capacitatea bazată pe experienţa cotidiană de a judeca, de a aprecia just oamenii, lucrurile şi evenimentele".* Aceeaşi sursă ne spune că ***buna cuviinţă*** semnifică *"purtarea cuviincioasă şi creşterea aleasă dobândite prin deprinderi, cultură şi educaţie".* Frumos, concis, dar parcă totuşi... prea laconic. La toate acestea, aş adăuga dota genetică şi nu în cele din urmă, cei şapte ani de acasă... De-ai şti ce mult contează. Lipsa acestor rafinamente de comportament ne deranjează enorm în viaţa de toate zilele. Multe din supărările noastre ar înceta să mai existe dacă bunul simţ şi buna cuviinţa ne-ar însoţi mereu. Pe noi înşine şi pe cei din preajma noastră. Într-o memorie predispusă să "stocheze" mereu, îmi regăsesc şi o frază care m-a "uns" la suflet : ***Manierele îl fac pe om, OM.*** Sublim adevăr de viaţă pe care am avut privilegiul să-l descopăr pe frontispiciul Bibliotecii Saint Genevieve din Paris. Generaţia mea a fost învăţată să promoveze cu mai multă vigoare sentimentul respectului. *Condescendenţa , recunoştinţa şi gratitudinea faţă de cei care, într-un anumit fel te-au format ca om nu se numeşte supuşenie sau umilinţă. Aş spune că exprimă bun simţ şi buna cuviinţă, piedestalul moral de pe care se pot ridica adevăraţii oameni. Iată de ce marele Voltaire afirma că* ***"bunul simţ rămâne rădăcina unică a tuturor valorilor".***

În celebrul *"Discurs asupra metodei"*, iluministul Rene Descartes scria despre această *valoare intangibilă,* în maniera: ***Cel mai comun bun al oamenilor, pe care toţi cred că îl au, dar pe care, din nefericire, Dumnezeu l-a împărţit în modul cel mai inegal în lume, este bunul simţ.*** No comment !

Viaţa este făcută de fapt din detalii. Amănuntele alcătuiesc substanţa întregului. Te invit, să vizitezi după o zi de weekend, un spaţiu public de odihnă, pe plajă, la munte sau la iarbă verde. Vei constata o imagine dezolantă.

Împrejurări prielnice mi-au oferit de-a lungul timpului şansa unor călătorii în spaţii europene. De fiecare dată am constatat că ne despart de această lume, serioase decalaje. Civilizaţia străzii, instituţiile şi serviciile publice, zonele de agrement şi

Scanned with OKEN Scanner

odihnă, utilităţile şi igiena acestora, sunt conectate la alţi parametri. Cu puţine excepţii, ordinea şi disciplina, performanţa şi bunul gust, sunt la ele acasă ... Împreună, alcătuiesc imaginea unui alt *standard de viaţă* care a devenit perfectă *normalitate*. În mod firesc, mi-am pus mereu aceeaşi întrebare : *de ce aici se poate iar la noi acasă, nu?* Am găsit câteva argumente care *explică dar nu justifică* diferenţele.

Drept scuză am invocat agitata noastră istorie şi mai exact urmele adânci pe care atâtea "hoarde de străini" le-au lăsat în spaţiile noastre. Mi-am amintit de faptul că suntem o insulă latină într-un ocean de slavi şi ca "*istoria unui neam înseamnă în primul rând geografie*". Nu pot uita nici afirmaţia marelui Iorga potrivit căreia "*singurul nostru vecin adevărat este ... Marea Neagră*". Este cert că destinul ne-a aşezat, cum zis-a cronicarul, "*în calea tuturor răutăţilor vremii*". Vorbind despre blestemele neamului românesc, istoricul nostru sublinia următoarele[1]: *„Copil al Romei, pierdut în pustiul veşnic înnoit al barbarilor, cu fraţii la celălalt capăt al Europei şi cu duşmani în toate părţile, aşa de puţini între aşa de mulţi, apt pentru cea mai înaltă civilizaţie, dar silit a trăi de la o bejenie la alta. Pentru mai puţin se părăsesc şi cele mai dulci patrii. Noi am rămas... Cu sabia în mână, de strajă la cele patru zări, iar când s-a frânt o clipă, ca să se lege din nou tainic oţelul, am întins brutalităţii arma subţire a inteligenţei noastre. Şi iată, numai astfel suntem astăzi cu toţii acasă...".* Dincolo de această profundă constatare, în sinea mea, adeseori mă întreb retoric: Germania nu a traversat mari cumpene ale istoriei sale? *Tabula rassa* a fost numele ei după ultima mare conflagraţie... Şi atunci?

Eu cred că cine se scuză, se acuză! De aceea, cu demnitate trebuie să ne asumăm partea noastră de vină ...

Adevărul este că, de-a lungul vremurilor, *mentalul* nostru a suferit *serioase schimbări*. Din nefericire, nu toate în sens pozitiv. Buna-cuviinţă şi bunul simţ ne obligă să comunicăm cu restul lumii, să acceptăm adeseori şi disconfortul pe care cei din preajma noastră ni-l provoacă. Atitudinea şi faptele noastre sunt uneori răstălmăcite sau ... neînţelese. De câte ori am trăit această tristă împrejurare, mi-am amintit versurile :

" Te înţelegi uşor c-un om cuminte,
Mai greu, te înţelegi cu un netot.
C-un semidoct, nici tu, Părinte,
Nici zeii cerului nu pot."

---

[1] N. Iorga, *Scrieri economice*, Craiova, 1940.

Scanned with OKEN Scanner

Trebuie să persistăm în bunătate şi conciliere. Să nu uităm că Dostoievski a spus că "*iadul este imperiul urii, sau mai exact, neputinţa de a iubi*". Iubindu-ne în continuare şi neprietenii, vom constata că, într-un târziu, suntem înţeleşi. Important este să nu ne pară rău nici dacă truda noastră a fost zadarnică... Mai mult decât atât, să nu ne pierdem omenia şi virtutea binelui. Înţelepciunea străbună ne spune că "***cinstea reprezintă bunul nostru suprem***". Poetul ne transmite acelaşi mesaj prin glasul unor versuri fără egal.

"Uşor găseşti dac-ai pierdut
Un ac în aria cu grâu
Un cal sălbatec în pustiu
Un corb în noapte când pe cer
Nu vezi nici stelele, nici luna
Dar ***cinstea ta dac-ai pierdut-o***
Pierdută-i pentru totdeauna *".*

*

* *

Prin verticalitatea caracterului, predecesorii mei au încercat să cultive urmaşilor câteva principii de conduită. Înţelepciunea şi tâlcul acestor experienţe condensate m-au făcut să le consider întotdeauna adevărate ***pilde de viaţă.*** O forţă nevăzută, poate din lumea lor de dincolo, mă-ndeamnă irezistibil să le amintesc. Cu pioşenie, dar şi cu convingerea că ***fiecare dintre noi avem ceva de învăţat din ele,*** le prezint în continuare:

- *învaţă atât timp cât trăieşti;*
- *acceptă ideea că oricât de multe ai şti, există întotdeauna cineva care ştie mai multe decât tine;*
- *de la fiecare semen al tău ai ceva de învăţat, uneori chiar şi ceea ce nu trebuie să faci;*
- *ai încredere în tine, dar nu-ţi supraevalua niciodată propriile capacităţi;*
- *oricât de bun ai fi, nu poţi fi bun la toate;*
- *nu eşti bun pentru nimic, dacă eşti bun doar pentru tine;*
- *respectă pentru a fi respectat;*

Scanned with OKEN Scanner

• *nu cere de la alţii ceea ce tu nu poţi oferi;*

• *oricât de sus ai ajunge în viaţă, nu uita niciodată de unde ai plecat;*

• *nu negocia niciodată principiile;*

• *fii întotdeauna de partea adevărului, chiar dacă acesta nu aparţine celui puternic;*

• *spune ceea ce gândeşti şi nu neapărat ceea ce place celor din jur;*

• *ascultă întotdeauna până la capăt părerea celuilalt;*

• *preferă prietenia unui singur om cuminte, pentru că ea este mai preţioasă decât a tuturor nebunilor împreună;*

• *nu trăda dacă doreşti să nu fii trădat;*

• *nu te încrede astăzi în cel care a trădat ieri pe cineva; mâine, te poate trăda şi pe tine;*

• *nu părăsi niciodată pe cel în suferinţă;*

• *înainte de a te răzbuna pe cineva, lasă să treacă peste tine şapte zile şi şapte nopţi. De cele mai multe ori, vei renunţa;*

• *oricât de mult ţi s-ar oferi, aminteşte-ţi de suferinţele lui Iisus şi nu „vinde" niciodată pe nimeni;*

• *forţa constrânge şi îngenunchează adversarul rămas periculos, în timp ce înţelepciunea şi bunătatea îl pot învinge pentru totdeauna;*

• *fă binele fără a aştepta recompensele;*

• *munca şi virtutea te împlinesc cu bogăţia pe care o meriţi;*

• *banul nemuncit nu-ţi aduce bogăţia adevărată, ci o lăcomie care-ţi răpeşte cinstea, liniştea şi prietenii;*

• *nu împrumuta bani mulţi, nici chiar prietenilor, pentru că rişti să-ţi pierzi nu numai banii, ci şi prietenii;*

• *nu uita că în preajma ta se află adeseori multă lume, dar foarte puţini... oameni adevăraţi;*

• *consideră marile bucurii un dar al soartei, pe care, pentru a-l trăi cu adevărat, trebuie să-l dăruieşti şi celor din jur;*

• *alungă-ţi tristeţea, gândindu-te că există întotdeauna şi mai nefericiţi decât tine;*

• *sănătatea este bogăţia supremă, pe care o preţuim doar atunci când începe să ne lipsească;*

• *preţuieşte viaţa, ştiind că valoarea acesteia nu se măsoară numai în ani, ci şi în intensitatea cu care trăieşti.*

Scanned with OKEN Scanner

Încearcă să citeşti şi să reciteşti cu foarte multă atenţie fiecare din gândurile anterioare. La fel ca mine, vei înţelege că lumea noastră ar fi cu mult mai fericită, dacă o zi, o singură zi, ar reuşi să trăiască în cultul acestor adevăruri. Până atunci, va mai trece probabil multă vreme. Plecaţi pe drumul devenirii eterne, noi cei de astăzi, vom fi deja, cei care-am fost cândva…

Într-un nostalgic remember, în fruntea moderatorilor de conştiinţă şi caractere, aşez alături de părinţi şi dascălii. Aici îi „văd" mereu pe cei plini de virtuţi şi vocaţie. Este şansa pe care timpul o acordă constant *valorii autentice*. În galeria marilor dascăli includ nume de rezonanţă ale prestigioasei universităţi ieşene, dar printre ele, în primul rând, pe cel al creatorului Şcolii Economice de la Iaşi, profesorul Dumitru Rusu.

*Privite din afară, astăzi, cele două puncte de reper ale existenţei mele, părinţi şi dascăli, se raportează la timpul trecut. Au fost cândva... Privite din sufletul meu, ambele **RĂDĂCINI** aparţin unui prezent etern, fără sfârşit... Pe scara infinită a timpului, ele au devenit deja **ISTORIE**, o carte de căpătâi în care mă caut şi mă regăsesc mereu cu noi şi pilduitoare sensuri de viaţă...*

*

* *

Cu raza speranţei în suflet, să ne întoarcem prin poezie la profesiunea noastră: *contabilitatea*. Unul din clasicii literaturii româneşti ne spune că viaţa însăşi poate fi rezumată prin calcule de această natură. Poezia, semnată simplu, Marin Sorescu, poartă pentru noi un nume emblematic:

Contabilitate

„Vine o vreme
Când trebuie să tragem sub noi
O linie neagră
Şi să facem socoteala.

Câteva momente când era să fim fericiţi,

Scanned with OKEN Scanner

Câteva momente când era să fim frumoşi,
Câteva momente când era să fim geniali.
Ne-am întâlnit de câteva ori.
Cu nişte munţi, cu nişte copaci, cu nişte ape
Pe unde-or mai fi? Mai trăiesc?
Toate acestea fac un viitor luminos
Pe care l-am trăit, cândva.

O femeie pe care am iubit-o
Şi cu aceeaşi femeie care nu m-a iubit
Fac ZERO

Un sfert din ani de studii
Fac mai multe miliarde de cuvinte furajere,
A căror înţelepciune am eliminat-o treptat.
Şi în sfârşit, o soartă,
Şi cu încă o soartă, de unde-o mai fi ieşit?
Fac două. Scriem una şi ţinem una,
Poate cine ştie, mai există şi-o viaţă de apoi."

Cu ceva vreme în urmă, la sfârşitul unei cărţi de specialitate, încercam să te apropii de contabilitate şi de spiritul ei. În acelaşi timp, doream să înţelegi ***că fără EA, nu putem trăi***. Astăzi, găsesc că este potrivit să-ţi reproduc integral gândurile mele de atunci, înmănuncheate într-un

Scanned with OKEN Scanner

DECALOG PENTRU ECONOMISTUL MILENIULUI III

*A ştii contabilitate nu înseamnă totul. A **iubi** contabilitatea nu este suficient Pentru a înţelege adevăratul mesaj al cifrelor, trebuie să **ştim** şi să **iubim** contabilitatea.*

De ce merită să înveţi contabilitatea şi limbajul ei?

- **Pentru că trăim într-o lume cu resurse limitate;**
- **Pentru că primul pas spre prosperitate îl reprezintă chiverniseala;**
- **Pentru că nimeni nu a eşuat în afaceri atunci când a socotit prea mult. Invers, slavă Domnului;**
- **Pentru că ordinea din cuget trebuie instaurată şi în viaţă;**
- **Pentru că primul semn al declinului în afaceri îl reprezintă lipsa de informare;**
- **Pentru că fără prudenţă, ordine şi rigoare poţi risipi într-o clipă ceea ce ai agonisit într-o viaţă;**
- **Pentru că este demn să-ţi masori cu cumpătare efortul;**
- **Pentru că cifrele vorbesc uneori mai relevant decât cuvintele;**
- **Pentru că unul dintre cei mai bogaţi oameni ai planetei (Bill Gates) a fost la originile lui... contabil;**
- **Pentru că aşa cum a spus Goethe, *„contabilitatea este una din cele mai ingenioase creaţii ale spiritului uman".***

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I
MOMENTE DE REPER ÎN EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII

Preliminarii

Contabilitatea este o ştiinţă constituită. Ea dispune de un vocabular specific, de metodă proprie, de principii şi legităţi consacrate. Limbaj formalizat de comunicare în lumea afacerilor, contabilitatea are evident şi o istorie. *O incursiune în istoria contabilităţii semnifică un autentic act de cultură, dar în acelaşi timp, un demers deosebit de complex.* Firesc, este mult mai simplu să descriem prezentul unei ştiinţe, decât să explicăm într-o manieră suficientă evoluţia acesteia. Trecem adeseori cu prea multă uşurinţă peste istoria cunoaşterii umane. Viaţa ne obligă să cercetăm cu mai multă atenţie trecutul. Dobândim astfel informaţii care ne călăuzesc atât prezentul cât şi viitorul. Privind retrospectiv la istoria omenirii, la epoci şi civilizaţii dispărute deja, ne uimeşte similaritatea unor idei şi soluţii, pe care numai orgoliul şi lipsa de informare ne pot îndemna să le considerăm descoperiri ale lumii moderne. Realizări de excepţională valoare au rezistat timpului până în zilele noastre.

Performanţele acestor civilizaţii rămân adeseori sub semnul misterios al inexplicabilului. Trăim în orgolioasa societate „multimedia" a mileniului III. Tehnologia informatică ne-a transformat în sclavii unei tentaţii periculoase: dependenţa de Măria sa... GOOGLE. Deşi deţinem un imens volum de informaţii, n-am reuşit să descoperim, bunăoară, liantul (cimentul) podului lui Apolodor din Damasc. Şi nici secretul „albastrului de Voroneţ". În alte zone ale lumii, piramidele faraonilor egipteni, statuile din Insula Paştelui, şi câte încă, fac parte din aceeaşi lungă listă a întrebărilor fără răspuns. Din toate desprindem o singură lecţie: *ignorarea trecutului ne anulează în bună măsură orice speranţă legată de viitor. Între un trecut care nu este niciodată mort şi un viitor care nu este niciodată sigur*[1], trebuie să înţelegem un postulat de viaţă: zestrea prezentului şi viitorului nostru o preluăm întotdeauna de la trecut, de la cei care au fost înaintea noastră. Iată de ce, subscriem la opinia renumitului autor englez Brown, care sublinia într-un tratat de *„Istorie a contabilităţii şi contabililor"* următoarele: *„Cel care manifestă dorinţa să devină maestru într-o artă, trebuie să-i studieze mai întâi istoria. Fără fundament istoric cunoştinţele noastre sunt precare iar judecarea fenomenelor din prezent este*

---

[1] N. Feleagă, *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*, Ed.Economică, Bucureşti, 1997, p.76 ş.u.

Scanned with OKEN Scanner

incompletă şi lipsită de maturitate".[1] Cu peste trei secole în urmă, iluministul francez filosoful René Descartes, afirma în acelaşi context: „... *trebuie citite scrierile celor vechi, deoarece lectura lor ne dă avantajul imens de a putea folosi lucrările atâtor oameni, fie pentru a cunoaşte acele lucruri care au fost ingenios descoperite altădată, fie pentru a şti ce ne mai rămâne de descoperit de aici încolo.*"[2] Reîntoarcerea în propria istorie, ca mijloc de anticipare al viitorului, este exprimată şi prin versurile *Luceafărului* eminescian:

„Vrei viitorul a-l cunoaşte ?
Te-ntoarce spre trecut" ...

1.1. Luca Paciolo, pionier al literaturii contabile

Cunoaşterea nu reprezintă un lux, ci o stringentă necesitate. Nevoia de a şti impune apariţia şi dezvoltarea ştiinţei, care operează cu exprimări conceptuale inteligibile şi generalizatoare.

Sub impulsul unei intense vieţi economice, menţionăm apariţia primei opere scrise de contabilitate la sfârşitul secolului al XV-lea. Locaţia acestui eveniment nu este întâmplătoare.

Făuritori de epocă şi civilizaţie, romanii au realizat unul din cele mai mari imperii ale istoriei. Prin forţă şi convingere, au dominat lumea într-un triplu sens: cu crucea, cu spada şi cu legea. Italia este martorul gloriei lui Iulius Caesar şi al curajului lui Spartacus, pământul de unde s-au ridicat spre eternitate Cicero, Seneca şi Ovidiu. Tot ea a dăruit posterităţii splendorile de forme şi culori create de Michelangelo, Rafael sau Leonardo da Vinci. Printr-o generoasă predestinare, acelaşi spaţiu avea să-l dea lumii pe primul autor al unei opere scrise de contabilitate: Luca Paciolo.

În perioada secolelor al XI-lea – al XV-lea asistăm la o dezvoltare continuă a forţelor de producţie. Italia este ţara unde „producţia capitalistă s-a dezvoltat mai devreme ca în alte ţări. Industria se află în continuă accesiune. Relaţiile marfă-bani au evoluat vertiginos şi au antrenat în acest proces şi masele ţărăneşti. Se dezvoltă

---

[1] Vezi B. Penndorf, *Die Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig, 1913 şi D. Rusu, *Bazele contabilităţii*, EDP, Bucureşti, 1980, p. 347

[2] Vezi René Descartes, *Discurs asupra metodei*, History of Accounting and Accountant, Edinburg, 1905, p.16

Scanned with OKEN Scanner

puternic comerţul, negustoria, meşteşugurile şi o dată cu ele oraşele considerate drept adevărate centre politico-economice.[1]

Folosirea cifrelor arabe şi a metodelor de calcul capătă o largă răspândire prin publicarea în 1202 a lucrării lui Leonardo Pisano, *„Liber abaci"*. Biserica ocupa locul dominant în societate. De fapt, *„întreaga societate medievală era întemeiată pe o ordine statică, în care locul fiecărui om era fixat prin naştere şi sancţionat de biserică. Încercarea cuiva de a se ridica peste condiţia sa constituia un act de revoltă contra ordinii instituite de Dumnezeu."*[2]

Renaşterea, această sublimă revoluţie care a redat lumea omului şi pe om lumii, a eliberat gândirea, îndreptând-o spre cunoaşterea superioară a universului. Explozie a forţei creative şi izbândă a raţiunii asupra dogmatismului, Renaşterea a impulsionat progresul umanităţii şi al cunoaşterii, prin trecerea de la revelaţie la experiment. În aceste împrejurări se simţea necesitatea unui studiu de economie concretă, a unei lucrări care să cuprindă reguli de conduită economică inspirate din practica vremii.

Răspunsul nu întârzie şi astfel se publică la Veneţia, în anul 1494, cea mai importantă lucrare a savantului matematician Luca Paciolo, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Luca Paciolo s-a născut la Borgo San Sepulcro în anul 1445. A studiat la Veneţia cu Domenico Bragallino, recunoscut pentru cunoştinţele sale în domeniul matematicii. A trăit în casa unui mare negustor, Antonio Bompiasi, ca meditator pentru matematică a fiului acestuia. La vârsta de 33 de ani, Paciolo publică prima sa lucrare sub forma unui *Compendiu de Matematică şi Algebră* (Perugia, 1478). Atras de un curent la modă în epocă, italianul intră în viaţa monahală, devenind fratele Luca de Borgo San Sepulcri. Eminent matematician, Paciolo a predat lecţii de matematică şi algebră la Roma şi Neapole. Ulterior, între anii 1496 – 1499, este invitat în acelaşi scop de ducele Ludovico Sforza la Milano. Lecţiile sale au fost audiate aici şi de „dumnezeiescul" Leonardo da Vinci. În această urbe, învăţatul Paciolo are privilegiul de a admira la Santa Maria delle Grazie, *„în prospeţimea culorilor dintâi"* celebra pânză „Cina cea de taină". La rândul său, marele da Vinci *„desenează cu propria mână"* figurile geometrice din *De divina Proportione*, publicată de Paciolo la Veneţia, în anul 1509. La puţină vreme după

---

[1] Vezi Luca Paciolo, *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, Ed. Junimea, Iaşi, 1981, p.23 s.u., în traducerea D. Rusu şi Şt. Cuciureanu

[2] A. Oţetea, *Renaşterea şi reforma*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1968, p.43

Scanned with OKEN Scanner

apariţia *Summei* (1494), acelaşi autor semnează *De viribus quantitatis* (*Matematică distractivă,* Veneţia, 1498).

Într-o exprimare proprie, Paciolo îl numeşte pe Leonardo da Vinci, „foarte vrednicul pictor perspectivist, arhitect, muzician, înzestrat cu toate virtuţile dumnezeieşti".

Literatura de specialitate nu cunoaşte vreun autor care să fi fost atât de mult comentat cum a fost Luca Paciolo. Profesorul belgian Joseph Wlaemminck evaluează la peste 1700 numărul autorilor care au comentat celebrul tratat. La Biblioteca Centrală Universitară din Iaşi există un exemplar rarisim din ediţia a III-a a acestui compendium, publicat în anul 1523.

Structurată în două părţi, aritmetica şi geometria, *lucrarea lui Paciolo a marcat de fapt momentul de consacrare oficială a ştiinţei contabilităţii.*

Nu există nici o îndoială asupra faptului că însemnări empirice, cu semnificaţie contabilă, au fost utilizate din cele mai vechi timpuri.[1] Renumitul cercetător suedez Johan Galtung afirmă că, *„din punct de vedere istoric, din disciplina contabilităţii s-a dezvoltat ulterior întreaga ştiinţă economică aplicată".*[2]

În al XI-lea capitol, din a doua secţiune a părţii întâi a lucrării sale, (Arithmetica), Paciolo procedează la cea dintâi descriere teoretică a contabilităţii în partidă dublă.

Prin aşezarea în centrul sistemului de calcul a contului „Capital", Paciolo formulează prima egalitate contabilă, între conturile „Casa" şi „Capital", din care, prin extensie, se deduce relaţia de echilibru „Avere" = „Capital" (A = C). Autorul descrie în amănunt cele trei părţi esenţiale ale sistemului de calcul diagrafic: memorialul (*memoriale*), jurnalul (*giornale*) şi cartea mare (*quaderno* sau *gran libro*). Remarcăm utilizarea pentru prima dată a unor termeni cum ar fi:

- *„bilancio"* care semnifică balanţa de verificare, prin care se pune în evidenţă relaţia formală D = C (Debit = Credit);
- *„pro e dano"* – profit şi pierdere etc.

Personalitatea ştiinţifică a italianului Luca Paciolo se află în afara oricărei îndoieli. Relevantă în acest context este prietenia strânsă care l-a legat pe „părintele" contabilităţii în partidă dublă de legendara figură a Renaşterii, Leonardo da Vinci.

---

[1] Vezi C.G. Demetrescu, *Istoria contabilităţii*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1972, p.17-36 şi D. Voina, *Faze din evoluţia contabilităţii*, Cluj, 1932, p. 26 s.u.

[2] Vezi J. Galtung, *Direcţii noi în cercetarea viitorului*, în *Revista economică* nr. 42/1979

Scanned with OKEN Scanner

În beneficiul unei corecte informări cu privire la prioritatea *Summei* savantului Paciolo trebuie să reţinem şi numele altui italian, Benedetto Cotrugli.

1.2. Benedetto Cotrugli – „autorul fără noroc"

Luca Paciolo a publicat prima descriere a contabilităţii în partidă dublă în anul 1494, la puţină vreme după inventarea tiparului de către Gutenberg. Înainte de această dată, în anul 1458, un alt italian, Benedetto Cotrugli, politician la Ragusa, termina redactarea manuscrisului unei lucrări de contabilitate în partidă dublă *„Della mercatura e del mercante perfetto"*. Structurată în patru părţi şi 200 capitole, lucrarea conţine numeroase elemente de conduită economică, alături de care se regăsesc reguli privitoare la mecanismul de ţinere a registrelor de contabilitate: *memoriale* (straţa), *giornale* (jurnalul) şi *quaderno* (cartea mare). Autorul tratează noţiuni comerciale privind vânzarea şi cumpărarea pe credit sau cu plata în bani, inclusiv tehnica utilizării cambiei şi gajului. Referindu-se la partida dublă, Cotrugli precizează faptul că în jurnal trebuie să se înregistreze capitalul negustorului care se trece apoi în Cartea-mare, o dată cu celelalte conturi deschise pentru persoane şi bunuri. Profitul sau pierderea trebuie trecute la contul „Capital". În concepţia lui Cotrugli, contabilitatea nu se poate învăţa din cărţi, ci numai din practică.

Din nefericire, lucrarea a văzut lumina tiparului mult mai târziu, după dispariţia autorului (1573 şi 1602). Din acest motiv, Benedetto Cotrugli este cunoscut în literatura contabilă drept *„autorul fără noroc"*. Un argument în plus pentru a înţelege că succesul unei opere depinde în bună măsură de şansa publicării ei. Cu întârziere de peste un secol, opera contabilă a lui Benedetto Cotrugli s-a bucurat de multă apreciere atât în Italia, cât şi în Franţa, unde la 1582, Jean Boyron a publicat-o sub titlul *Traité de la marchandise et du parfait négociant.*

Respectând adevărul ştiinţific, reţinem că italianul Cotrugli a scris cu aproape patru decenii înaintea matematicianului Luca Paciolo. Publicarea post-mortem a operei a însemnat pentru autor o neşansă, iar pentru posteritate, obligaţia de a inversa ordinea cronologică în care cele două opere au fost scrise.

Scanned with OKEN Scanner

1.3. Adevăr sau legendă ?

Marco Polo şi originile contabilităţii în partidă dublă

De istoria contabilităţii se leagă şi numele altui italian, Marco Polo. O frumoasă legendă ţesută în jurul acestui personaj a inspirat lumea muzicală prin opera *Secretul lui Marco Polo*.

Mare negustor şi călător, italianul Marco Polo a trăit cu două secole înaintea lui Paciolo, respectiv între anii 1254 – 1324. La vremea când nu împlinise încă 17 ani, tânărul veneţian porneşte împreună cu tatăl şi unchiul său, Nicolo şi Mafeo, într-o lungă călătorie spre ţinuturile îndepărtatului Imperiu Mongol. Motivaţia este una singură: cunoaşterea lumii şi civilizaţiei orientale. Marco Polo ajunge astfel la reşedinţa provizorie a marelui han mongol Kubilai, situată la Hanbalâk (Pekin).

Ulterior, străbate de câteva ori provinciile Chinei, până în Tibet şi Birmania. Cu această ocazie, culege numeroase informaţii despre o lume necunoscută europenilor şi pentru prima oară, veşti despre Japonia. Misterul porţelanului chinezesc, a ţesăturii care nu ia foc („ignifugă") etc. sunt descrise în amănunt de către italian în lucrarea *„Le livre des Merveilles du Monde"* (*Cartea despre minunile lumii*), publicată în anul 1298.

Minte ageră şi iscoditoare, Marco Polo este remarcat şi numit de către han într-o importantă funcţie de conducere administrativă. Cu acest prilej, europeanul a venit în contact printre altele şi cu un ingenios mod de organizare a însemnărilor contabile.

După o lungă perioadă de şedere departe de locurile natale, Marco Polo simte nevoia să se întoarcă acasă. Autorităţile permit plecarea, dar numai după semnarea unui jurământ din care să rezulte că va păstra pentru sine tot ceea ce a cunoscut nou pe meleagurile vizitate. Marco Polo acceptă condiţia şi după o lungă călătorie revine la Veneţia.

În acele vremuri, oraşele-stat italiene Amalfi, Genova, Pisa, Florenţa, Veneţia se aflau într-o adevărată competiţie. Se confruntau atât pe plan economic, cât şi pe plan militar. La puţin timp după întoarcerea acasă, Marco Polo, ajuns comandant de corabie, cade prizonier în mâna genovezilor.

La locul de detenţie, veneţianul este remarcat de fiica temnicierului, care constată că acesta este nu numai un bărbat chipeş, ci şi un om foarte umblat prin lume. Aflând vestea, senatorul genovez se deplasează la celula lui Marco Polo. În discuţia cu cel întemniţat, senatorul recunoaşte că economia oraşului este în pericol de a se ruina

Scanned with OKEN Scanner

„pentru că nimeni nu cunoaşte arta de a ţine registrele şi de a rândui socotelile". Prizonierului i se oferă libertatea cu o singură condiţie: să destăinuie tot ceea ce ştie în legătură cu modul de a pune ordine în însemnările referitoare la viaţa economică. Temperament latin, Marco Polo a iubit mai mult libertatea decât jurământul. A expus tot ce ştia despre contabilitatea în partidă dublă. Iată cum după un periplu atât de lung, o parte a „secretului lui Marco Polo" a fost trădată de însuşi ... marele călător.[1] Posteritatea nu deţine nimic concret din însemnările lui Marco Polo cu privire la contabilitate. Totuşi, avem datoria să înţelegem că *aşa cum orice legendă conţine în parte un dram de adevăr şi în istoria contabilităţii îşi poate găsi locul un „strop" de ... legendă.* Evident, dacă Marco Polo a „descoperit" şi apoi a expus mecanismele contabilităţii în partidă dublă, cu aproape două secole înaintea lui Paciolo, primatul savantului matematician poate fi pus în discuţie.

În fine, ca fapt divers semnalăm că invidia, intriga şi egoismul erau prezente şi în vremea lui Paciolo. Altfel spus, micimea sufletului omenesc este la fel de veche cu noi înşine. Purtăm această tară, probabil sub semnul unui destin implacabil. Deducem acest adevăr din conţinutul scrisorii pe care autorul o adresează magnificului patrician Bergoni din Veneţia, Marco Sanuto, înainte de publicarea tratatului *Summa.*

*„Dacă ogarii noştri vor lătra la ea (*lucrare, n.a.*), te rog să-mi acorzi şi mie slăvita ta protecţie. Căci sunt sigur că se vor găsi unii care vor critica această lucrare realizată cu multă trudă şi sudoare."*

*
* *

Din cele menţionate reţinem că o dată cu apariţia lucrării lui Paciolo s-a deschis în domeniul economic un nou curent de gândire privind organizarea activităţii economice pe principii economice, profitabile. Prin această operă s-a marcat momentul de început al literaturii contabile. „Summa" rămâne imboldul celor care ulterior, secole în şir, vor contribui la dezvoltarea acestei ştiinţe. Fără a diminua valoarea operei pacioliene, un fapt se impune a fi subliniat. *Nu putem atribui lui Paciolo meritul de a fi creat sau inventat „scrittura doppia", ci numai inspirata idee de a generaliza cel dintâi din punct de vedere teoretic, conceptual, o practică deja*

---

[1] Vezi D. Voina, *Faze din evoluţia contabilităţii*, Cluj, 1932, după Gustav von Erlach, "Das Märchen von der doppelten Buchhaltung"

Scanned with OKEN Scanner

folosită în oraşele italiene. Posteritatea l-a asimilat oricum în constelaţia marilor creatori, motiv pentru care „rămâne înscris în memoria secolelor".[1]

1.4. Secole de influenţă pacioliană asupra gândirii economice şi contabile

Fără îndoială, nici o altă lucrare nu a impulsionat atât de mult organizarea calculul economic şi prin aceasta activitatea economică însăşi, ca opera contabilă semnată de Luca Paciolo.

Adept al principiului *„ubi non est orde, ibi confusio"*, adică *„unde nu este ordine, domneşte confuzia"*, Paciolo tratează la un nivel superior cunoştinţe din domeniul creditului, finanţelor şi contabilităţii. Prin opera de pionierat a savantului matematician, ştiinţa conturilor dobândeşte o deosebită însemnătate, iar cunoştinţele de contabilitate se răspândesc în întreaga Europă.[2]

1.4.1. De la „secolul cel mare" la crearea metodei „Jurnal Cartea–mare"

În perioada următoare apariţiei lucrării lui Paciolo, se manifestă un interes deosebit pentru cunoaşterea „artei calculul economic". Aproape trei secole de-a rândul, lucrarea lui Paciolo şi-a păstrat puterea de dominaţie asupra scrierilor de specialitate. Majoritatea autorilor de operă contabilă s-au mulţumit cu comentarea unor reguli privind exclusiv tehnica înregistrărilor.[3]

Menţionăm că perioada cuprinsă între anii 1494 – 1600, este numită de profesorul Dumitru Voina, drept faza evolutivă a contabilităţii, respectiv, secolul cel mare.[4]

Autorii de operă contabilă, de regulă, matematicieni, cunosc mai puţin viaţa întreprinderilor şi într-o măsură mai mare aparatul matematic utilizat. Pentru Italia, menţionăm numele lui Giovani Antonio Tagliente, Girolamo Cardano, Domenico Manzoni şi Angelo Pietra. Germania este prezentă în aria preocupărilor contabile prin Henricus Gramateus, Mathaeus Schwartz şi Wolffgang Sceweicker, iar Franţa prin Pierre de Savonne şi Martin Fustel. Un anumit declin înregistrează evoluţia gândirii contabile în Italia, între anii 1600 – 1795.

---

[1] Vezi Carol Roman, *Există un secret al celebrităţii,* Charles Huggins, Ed. Politică, Bucureşti, 1975, p. 143
[2] Vezi Federigo Melis, *Storia della Ragioneria,* Cesare Zuffi, Bologna, 1950, p. 611
[3] Vezi D. Voina, *Faze din evoluţia contabilităţii,* Braşov, 1932, p. 75
[4] Ibidem, p. 55

Scanned with OKEN Scanner

Autori ca Giovani Domenico Peri, Giovani Moschetti şi Andrea Zambelli în secolul 17, sau Giuseppe Forni şi Petro Paolo Scali în secolul 18, nu mai pot reda gândirii contabile italiene strălucirea de odinioară.

Consemnăm, în schimb, o impetuoasă dezvoltare a literaturii contabile în Franţa, Germania, Anglia şi Ţările de Jos. Franţa iluminismului francez şi a spiritului latin în gândire şi acţiune, se află în această perioadă, în fruntea eforturilor pentru progresul contabilităţii.

Ordonanţa lui Colbert de la 1673, la a cărei elaborare a contribuit şi Jacques Savary, are un efect catalizator asupra dezvoltării ştiinţei calculului digrafic.

Jaques Savary, Mathieu de la Porte, Samuel Richard, Bertrand François Barrème şi, în special, Edmond De Granges, moment de referinţă pentru această perioadă, conferă Franţei dreptul de a fi „vioara întâi" în gândirea epocii.

Primul autor care reuşeşte să aducă o perfecţionare contabilităţii lui Paciolo, creând o adevărată „breşă" în tehnica paciolianâ, este francezul Edmond De Granges. Acesta reuneşte cele două registre separate la Paciolo, (Jurnalul şi Cartea-mare), într-un singur registru, ale cărui conturi prezintă într-un singur tablou situaţia afacerilor unui comerciant. Pentru a sublinia caracterul de noutate absolută a metodei propuse, autorul o numeşte „metoda americană", ştiut fiind că importante elemente de progres se înregistrau în această perioadă în Lumea Nouă, respectiv, în America.[1]

1.4.2. Noi realizări în secolul al XIX-lea. De la P.R. Coffy la J. Fr. Schär

Numit de către profesorul Joseph Vlaemminch drept *„secolul contrastelor"*, veacul al XIX-lea reprezintă un adevărat salt cantitativ în gândirea contabilă. În acest interval văd lumina tiparului un număr de 1172 lucrări de contabilitate semnate de 727 autori.[2] Consemnăm revenirea în competiţie a gândirii italiene prin cele trei şcoli de contabilitate: lombardă, toscană şi veneţiană.

Acelaşi secol XIX va fi numit de italianul Federigo Mellis, drept faza contabilităţii aplicate în administraţiile publice şi private.[3] Franţa se menţine la înalte cote axiologice prin celebrul Pierre Robert Coffy, la care se adaugă Jean Jaques Quinei, Henry Lefevre, Eugen Leautey şi Guilbault.

---

[1] D. Rusu, *Secole de progres în teoria contabilităţii*, în Revista de contabilitate, nr. 12/1964
[2] Vezi J. Vlaemminch, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles,. 1956
[3] Vezi Federigo Mellis, *Storia della Ragioneria*, Cesaro Zuffi, Editore, Bologna, 1950

Scanned with OKEN Scanner

Coffy are meritul de a fi creat un prestigiu ştiinţific contabilităţii, printr-o operă fundamentală publicată la 1833[1]. După L. Gomberg, Coffy este primul cercetător care a reuşit să fundamenteze ştiinţific obiectul contabilităţii.

În lucrarea sa fundamentală, Coffy exprimă un punct de vedere original asupra obiectului contabilităţii. „La comptabilité a pour objet la solution du problème suivant: étant donné un capital composé d'une manière commune destiné à être succesivement engagé en totalité ou en partie dans divers emplois et à subir par des causes quelconques des modifications dans sa grandeur et dans sa nature, suivre ce capital dans ses tranformations succesives détermine pour une époque fixe á volont la nature et la position de chaque de ses parties, les augmentations et les diminuations qu'il a éprouvées, faire connaître les causes de ses variations et la part que chaque cause a eue, soit dans l'effet total, soit dans chaque effet partial".[2] Cunoaşterea capitalului în dinamica modificărilor lui structurale, a cauzelor şi efectelor aflate într-o conexiune permanentă, reprezintă elemente de real progres în definirea contabilităţii. Aportul lui Coffy este, din acest punct de vedere, fundamental.

Secolul al XIX-lea şi începutul secolului al XX-lea înregistrează importante contribuţii aduse de gândirea germană prin Manfred Berliner, Georg Kurtzbauer la care adăugăm elveţienii Hügli şi Schär.

Ultimii doi dezvoltă teoria duplicismului materialist, fiind adepţii conceptului materialist cu două serii de conturi.

1.5. Cercetări asupra bazelor ştiinţifice ale contabilităţii

Secolul al XIX-lea este perioada cea mai fertilă în ceea ce priveşte literatura contabilă publicată. Un bogat material, conceput sub semnul unei mari diversităţi de opinii, pune în discuţie, printre altele, şi problema clarificării fundamentelor ştiinţifice ale contabilităţii. Prin punctele de vedere exprimate s-a realizat evident un progres al teoriei şi practicii contabile, *s-au cristalizat principii şi legi generale, sinteze cu valabilitate universală.*

Semnalăm totuşi că în această „avalanşă" de literatură contabilă, latura creativă nu a fost totdeauna prezentă. Iată de ce, pentru această perioadă se apreciază

---

[1] P.R. Coffy, *Tableau synoptique des principes généreaux de la tenue des livres à parties doubles,* citat după D. Rusu, *Teorii şi sisteme de conducere a contabilităţii pe plan mondial,* Iaşi, 1975, p. 114

[2] P.R. Coffy, op. cit., preluat după D. Rusu, *Teorii şi sisteme de conducere a contabilităţii pe plan mondial,* Iaşi, 1975, p. 114

Scanned with OKEN Scanner

că „unii autori se străduiesc să ridice contabilitatea la înălţimea unei discipline ştiinţifice, să elaboreze principii, reguli şi să simplifice metodele de lucru; alţii fac din apariţia cărţilor lor un mercantilism, o publicitate la adresa numelui lor."[1] Lupta pentru demonstrarea bazelor ştiinţifice ale contabilităţii renaşte pe pământul Italiei, care revine astfel în competiţia creatorilor contabili de talie europeană şi universală. Ocupându-se de creativitatea ştiinţifică în contabilitate, marele doctrinar belgian, profesorul Joseph Vlaemminck distinge cele trei şcoli de contabilitate: lombardă, toscană şi veneţiană.[2] Unanime în aprecierea viziunii administrative asupra contabilităţii, cele trei şcoli italiene dezvoltă şi elemente proprii de gândire.

***Şcoala lombardă** este reprezentată prin Francesco Villa*, promotorul contabilităţii ştiinţifice, care consideră contabilitatea drept un complex de norme economice administrative, aplicate la arta de a ţine conturile sau registrele. Concepţia lui poate fi considerată drept „o viziune economică administrativă a patrimoniului, în care accentul cade pe rolul economic al contului". În lucrarea *Elementi di administrazioni e contabilita*, publicată la 1850, Villa consideră aritmetica şi „ţinerea registrelor" drept cele două instrumente fundamentale ale contabilităţii. Contabilitatea este disciplina care, în opinia lui Villa, se integrează în ştiinţa organizării şi administrării întreprinderii.[3]

Şcoala toscană este dominată de concepţia teoriei personaliste asupra contabilităţii, fiind reprezentată de personalităţi proeminente ale culturii economice italiene: Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi, Michele Riva şi Giovanni Massa. Francesco Marchi expune teoria sa (numită ulterior de Reisch şi Kreibig drept „teoria duplicismului materialist") în lucrarea *Cinquecontisti overo la ignannevole teoria cheviene insegna ta intorno al sistema di scrittura a parti doppia* care apare la Prato, în 1867. Potrivit acestei teorii, în orice întreprindere, activează patru categorii de persoane şi anume:

- proprietarul sau întreprinzătorul;
- administratorul (întreprinderea însăşi);
- agenţii;
- corespondenţii.

Evident, gruparea sau clasificarea în cele patru categorii realizată de Marchi este discutabilă. Să nu uităm însă că autorul ei o făcea cunoscută în anul 1867, în plin

---

[1] Vezi D. Rusu, *Bazele contabilităţii*, E.D.P., Bucureşti, 1980, p. 354
[2] Vezi J. Vlaemminck, op. cit., p. 172
[3] Vezi Tr. Tămăşan, *Bazele ştiinţifice ale contabilităţii*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1973, p. 39

Scanned with OKEN Scanner

proces de sedimentare a principiilor şi conceptelor contabile. *Or, este îndeobşte cunoscut că, până când ştiinţa însăşi nu este terminată, orice clasificare înăuntrul ei este provizorie şi arbitrară".*[1]

În opinia lui Marchi, administratorul sau întreprinderea nu joacă decât rolul de intermediar între întreprinzător, agenţi şi corespondenţi. Celor două serii de conturi, respectiv, conturile de capital şi rezultate pe de o parte, şi conturile agenţilor şi corespondenţilor, pe de altă parte, le corespunde o regulă „duplicistă" de funcţionare, de unde şi denumirea de duplicism personalist.[2]

Giuseppe Cerboni şi-a legat numele de logismografie, o contabilitate în formă tabelară.[3] Adept al teoriei personaliste asupra conturilor, Cerboni consideră că operaţiunile administrative dau naştere la raporturi de debit şi credit, între persoane fizice sau juridice, capabile de drepturi şi obligaţiuni, prin ele sau reprezentanţii lor, care au interes sau exercită o acţiune în întreprindere. Concepţia sa este expusă în lucrarea *La ragioneria scientifica* (1886).

Sub influenţa acestei şcoli, în ţara noastră a scris profesorul ieşean Constantin Petrescu.

Discutând despre teoriile personaliste, prof. I. N. Evian apreciază că deşi acestea „au oarecare valoare didactică, în special pentru explicarea înregistrărilor în conturile de substanţă, nu e mai puţin adevărat însă că ele nu reuşesc să explice prin personificare toate înregistrările contabile în partidă dublă, fără să nu recurgă la construcţiuni nenaturale, la creare de ficţiuni şi argumentări forţate, care le întunecă mult chiar valoarea lor didactică."[4]

Şcoala veneţiană are drept fondator pe Fabio Besta care creează o teorie proprie, materialistă, asupra conturilor. Contribuţii în ceea ce priveşte teoriile conturilor aduce şi Emanuelo Pisani, care dezvoltă o concepţie materialistă, fiind un intermediar între gândirea lui Besta şi a lui Cerboni.

Conchidem prin a sublinia că disputa asupra fundamentelor ştiinţifice ale contabilităţii a însemnat, de fapt, atribuirea sau negarea caracterului de ştiinţă al acesteia. Francezul Penglaou exprimă un mare adevăr atunci când afirmă că problema „Contabilitatea – ştiinţă, tehnică sau artă" a parcurs de fapt toate secolele ce au trecut

---

[1] Vezi Titu Maiorescu, *Scrieri de logică*, Ed. Ştiinţifică şi enciclopedică, Bucureşti, 1988, p. 247
[2] Vezi I. N. Evian, *Teoriile conturilor*, Cluj, 1940, p.25
[3] Cuvântul „logismografie" provine de la grecescul *logimos* - „tabelă" şi *graphein* - „a scrie"
[4] Vezi I. Evian, op. cit., p. 27

Scanned with OKEN Scanner

de la Paciolo încoace.[1] Pe linia unui răspuns care susţine caracterul de ştiinţă al contabilităţii se înscriu în secolele XVI – XVII, Benedetto Cotrugli, Pierre de Savonne şi Ludovico Flori.

Există autori care consideră că teoria contabilităţii este construită pe fundamente ştiinţifice, începând cu Edmond De Granges – tatăl,[2] deci abia la sfârşitul secolului al XVIII-lea. Din seria gânditorilor care au demonstrat caracterul de ştiinţă al contabilităţii, se detaşează în secolele 19 şi 20 elveţienii Hügli şi Schär[3] precum şi francezii Coffy şi De Fages.[4]

Un răspuns original oferă acestei întrebări spinoase, după părerea noastră, autorul Walter le Coutre. Acesta consideră că pentru practicianul îngust, contabilitatea este evident o tehnică, repetată mecanicist, după norme sau scheme prestabilite; pentru omul de ştiinţă şi cugetătorul adânc, contabilitatea devine indiscutabil obiectul unei cercetări serioase.[5]

Din punctul nostru de vedere, caracterul de ştiinţă al contabilităţii constituie un adevăr care nu poate fi pus la îndoială. Contabilitatea este o acumulare sistematică de cunoştinţe, care studiază fenomenele şi procesele economiei concrete, exprimate valoric şi guvernate de principii logice. Ea dispune de obiect, metodă, vocabular şi legităţi proprii. Se afirmă chiar că ştiinţa contabilităţii „prezintă în cel mai înalt grad caracterul de sistem logic al unor afirmaţii a căror certitudine este controlată în maximă măsură posibilă".[6] Or, tocmai aceste atribute dimensionează în esenţă conceptul de ştiinţă.

1.6. Promovarea conceptului matematic în contabilitate

Gradul de dezvoltare a unei ştiinţe este exprimat şi prin măsura în care aceasta face apel la instrumentul matematic.

---

[1] Vezi Ch. Penglaou, *Introduction à la technique comptable*, P.U.F., Paris, 1929
[2] Vezi Tr. Tămăşan, *Bazele ştiinţifice ale contabilităţii*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1973, p. 34
[3] Schär a intitulat una din operele sale fundamentale *„Cercetări asupra bazelor ştiinţifice ale contabilităţii"*, în original "Versuch einer Wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung", Basel, 1890
[4] Vezi E. de Fages, *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*, Eirolles, Paris, 1914
[5] W. le Coutre, *Praxis der bilanzkritic*, vol.II, Berlin, 1926
[6] C.G. Demetrescu, V. Puchiţă ş.a., *Contabilitatea - ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1979, p. 31

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea nu este numai o ştiinţă a cantităţii, ci şi o ştiinţă a echivalenţei. „Privită în aspectul său integral, contabilitatea apare ca o construcţie arhitecturală de cea mai frumoasă armonie".[1]

Armonia echilibrului contabil rezultă, în primul rând, din principiile care guvernează mişcările de valori, puse în evidenţă prin calcule matematice. De altfel, considerând matematica drept logică de fundamentare a principiilor, aceasta înseamnă încă un pas spre poarta oricărei ştiinţe sau poate chiar dincolo de ea.[2] Privind din această perspectivă evoluţia ştiinţei noastre, vom constata că secolul al XIX-lea înregistrează contribuţii esenţiale în utilizarea conceptelor şi principiilor matematice în contabilitate. Astfel, în 1803, la Berlin, J.Q. Maisner publică lucrarea "Die Kunst in drei Stunden ein Buchhalten Zu Werden", în care utilizează formule algebrice pentru demonstrarea mişcărilor de valori dintr-un perimetru dat.

Ulterior, în aceeaşi arie de preocupări, se înscriu cu merite deosebite, G.D. Auspurg, F. Hügli şi J.Fr. Schär.

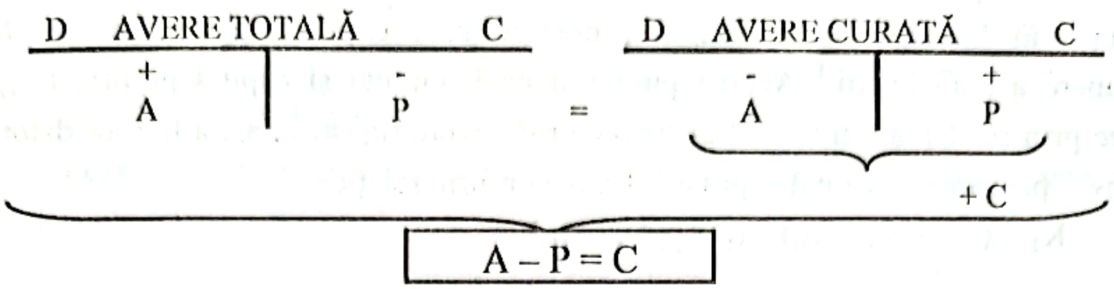
Auspurg este cel care a dezvoltat teoria materialistă cu două serii de conturi a lui Kurtzbauer.[3] El a explicat esenţa contabilităţii în partidă dublă prin egalitatea matematică a soldurilor celor două serii de conturi care se completează reciproc. Deşi a împărţit conturile în două serii diferite, respectiv, de avere totală şi avere curată, Kurtzbauer nu a sesizat caracterul lor opus; el a considerat ambele serii drept omogene, motiv pentru care, concepţia lui este, de fapt, mai mult o teorie materialistă cu o singură serie de conturi.[4]

Elveţianul Hügli îşi dezvoltă concepţia sa pe relaţia A – P = C, considerând că întregul complex patrimonial al întreprinderii este constituit din substanţe patrimoniale active (bunuri şi creanţe) şi pasive (datorii). Diferenţa dintre cele două categorii de substanţe reprezintă în gândirea lui Hügli patrimoniul net sau averea curată.[5] Spre deosebire de Auspurg, Hügli atribuie celor două serii de conturi reguli inverse de funcţionare astfel:

---

[1] Şt. Dumitrescu, D. Toma. *Principiile contabilităţii,* E.D.P., Bucureşti, 1974, p. 36
[2] Vezi Octav Onicescu, *Memorii*, Ed. Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 230
[3] Menţionăm că la 1850, autorul german Kurtzbauer expunea deja teoria duplicismului materialist în lucrarea *Lehrbuch der Einfachen und doppelten Buchhaltung*
[4] vezi Ion Lăpedatu, *Studii de contabilitate*, Tiparul Tipografiei Archudiecesane, Sibiu, 1904
[5] Vezi D. Rusu, *Teorii şi sisteme de conducere a contabilităţii pe plan mondial*, Iaşi, 1975, p. 145

Scanned with OKEN Scanner



Aprofundarea conceptului matematic în contabilitate este realizată şi de către profesorul german Johan Fr. Schär, care precizează că în faţa oricărui organism economic există simultan elemente de avere activă şi pasivă. Diferenţa dintre substanţa activă, ca parte pozitivă şi substanţa pasivă, ca parte negativă, reprezintă *avere curată*, respectiv, capitalul, conform relaţiei **A – P = C**. Schär este autorul a două lucrări fundamentale pentru gândirea contabilă, în general şi pentru evoluţia conceptului matematic, în special. Cercetările asupra fundamentelor ştiinţifice ale contabilităţii sunt dezvoltate mai întâi într-o lucrare care apare la Basel, în 1890. Schär urmăreşte printr-un sistem de relaţii matematice varietatea mişcărilor posibile, atât în conturile de substanţă, cât şi în cele de capital.

În anul 1921, la Berlin, Schär publică o altă lucrare, respectiv *"Buchhaltung und Bilantz"*, unde fixează ca motto, o frază care exprimă forţa de cunoaştere a contabilităţii, raportată la cele trei timpuri ale existenţei: trecut, prezent şi viitor. *„Contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, îndrumătorul prezentului şi consilierul indispensabil al viitorului"*.[1] Conducând analiza din aproape în aproape, sau mai exact, după propria-i expresie, „de la cunoscut la necunoscut", autorul subliniază importanţa celor trei modalităţi de abordare a contabilităţii astfel:

• modul de privire matematic mijloceşte abstracţia şi ne deschide fiinţa spre ştiinţa propriu-zisă a contabilităţii;

• modul de privire juridic ia forma dreptului de ţinere a registrelor;

• modul de privire pur economic conduce la domeniul mare al practicii de ţinere a registrelor. Proprietatea fiecărei gospodării, asupra căreia economistul are putere de administrare poate fi privită, după Schär, sub un dublu aspect:

- din punct de vedere concret, ea este formată din bunuri economice concrete, fungibile, a căror sumă ne dau *averea totală;*

---

[1] J.Fr.Schär, *Buchhaltung und Bilantz*, IV-te, Auflage, Berlin, 1921

Scanned with OKEN Scanner

- din punct de vedere al originii sale juridice, al izvoarelor de formare, se numeşte în limbaj contabil, *capital*, noţiune care exprimă puterea abstractă de dispunere asupra averii.[1] Averea pură sau netă, numită şi capital propriu (K_1), se obţine prin scăderea din totalul elementelor de avere (a_1, a_2 ... a_n) a tuturor datoriilor (p_1, p_2 ... p_n) care reprezintă capitalul străin, conform relaţiei:

$$K_1 = (a_1+a_2+ \dots +a_n) - (p_1+p_2+ \dots +p_n)$$

Conceptul de „avere negativă" prin care Schär vedea datoriile faţă de creditori va fi criticat ulterior de Walter le Coutre, care consideră că, pentru cel care activează în viaţa economică, categoria de „avere negativă" este ceva ce nu se poate imagina.[2] Capitalul străin însumat cu cel propriu formează capitalul de afaceri, k_2, deci $A = k_2$, întrucât orice element de avere din activ trebuie să aibă un izvor de formare. Relaţia $A = k_2$ este numită în concepţia lui Schär şi *ecuaţie de bilanţ.*[3] Schär face referiri şi la bilanţul de intrare şi ieşire, bilanţul de probă, transfer, de schimb şi de sold. În mod corect, Schär constată faptul că înregistrarea dublă a fiecărei operaţiuni, în D şi C, a două conturi constituie o latură pur exterioară a contabilităţii duble sau sistematice.[4] Este păcat, apreciază Schär, că bilanţul de încheiere este dependent de o operaţiune exterioară contabilităţii: inventarul. De aceea, este absolut necesară o dublă verificare a bilanţului şi anume, o verificare formală, prin calcule, completată cu verificarea materială. Aceasta din urmă urmăreşte controlul corectitudinii operaţiunii de inventariere. În opinia lui Schär, contabilitatea se dovedeşte a fi cea mai fidelă şi indispensabilă slujitoare a fiecărei întreprinderi. Acelaşi autor a reuşit să fundamenteze matematic scopul contabilităţii duble, respectiv, determinarea averii nete.

Contribuţii la dezvoltarea conceptului matematic în contabilitate au adus, de asemenea, şi francezii Eugène Leautey şi Adolph Guilbault, care considerau contabilitatea drept o ştiinţă riguros exactă, constrânsă să exprime prin ecuaţii distincte fiecare din operaţiile schimbului, producţiei şi administrării averii. Tot pe linia dezvoltării conceptului matematic în contabilitate, reţinem şi contribuţiile lui

---

[1] Ibidem, pag. 36
[2] Walter le Coutre, *Buchhaltungtheorien in hand-wörterbuch der Betribswirtschaft*, vol.II, Stuttgart, 1926
[3] Schär considera bilanţul drept ecuaţia conform căreia suma părţilor averii (A) este egalată valoric cu izvoarele juridice ale acestora, respectiv, capitalul (k), vezi J.Fr. Schär, op. cit.
[4] Ibidem, pag. 34

Scanned with OKEN Scanner

Girolamo Cardano, Valentin Mehner, Simon Stevin, Bertrand Francois Bareme.[1] H.A. Finney de la Universitatea Northwestern din Chicago, plecând de la conceptul materialist:

ACTIV = PASIV + CAPITAL PROPRIU → A = P + C

dezvoltă *concepţia tricontistă asupra contabilităţii*, concretizată în şase relaţii matematice:

$$1.\ +A = \begin{cases} -A \\ +P \\ +C \end{cases} \qquad 2.\ \begin{cases} +A \\ -P \\ -C \end{cases} = -A \qquad 3.\ \begin{cases} -P \\ +A \\ -C \end{cases} = +P$$

$$4.\ -P = \begin{cases} +P \\ -A \\ +C \end{cases} \qquad 5.\ \begin{cases} +A \\ \\ -P \end{cases} = +C \qquad 6.\ -C = \begin{cases} -A \\ \\ +P \end{cases}$$

Fenomenul matematizării constituie o dimensiune a cercetării ştiinţifice moderne, care s-a accentuat odată cu dezvoltarea tehnologiilor moderne de calcul. Problemele de calcul, programare, modelare şi elaborare a unor scenarii pentru viitor, nu pot fi realizate fără aportul instrumentului matematic.

Or, tocmai logica şi limbajul matematic oferă posibilitatea formalizării riguroase a fenomenelor şi proceselor cercetate de către contabilitate.[2]

1.7. Contribuţii româneşti la progresul contabilităţii

Deşi ca activitate practică contabilitatea a fost folosită în spaţiul românesc din vremurile cele mai îndepărtate, despre o literatură contabilă putem vorbi abia în prima jumătate a secolului al XIX-lea. Aşezat la încrucişare de drumuri şi interese, într-o zonă geografică peste care convulsiunile istoriei s-au resimţit mai des, poporul nostru a ştiut „să renască după vitregii din propria-i cenuşă, uimind o lume şi înspăimântându-şi duşmanii".[3] Deşi cunoscuseră o civilizaţie înfloritoare, daco-geţii nu au cunoscut scrisul. Statul dac ţinea, după ocuparea romană, o socoteală asupra

---

[1] Tr. Tămăşan, op. cit., p. 36-37

[2] C.G. Demetrescu, V. Puchiţă, L. Possler, V, Voica, *Contabilitatea ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1979, p. 374

[3] Vezi Nicolae Iorga, *Istoria românilor prin călători*, vol. III, ed. a II-a

Scanned with OKEN Scanner

visteriei şi a altor elemente patrimoniale. Din documentele rămase de pe vremea ocupaţiei romane, rezultă că în Dacia Romană exista o contabilitate riguroasă privitoare la exploatarea minelor aurifere, urmărirea veniturilor acestora, precum şi pentru consemnarea tributurilor cuvenite statului roman.[1] Din contabilitatea ţinută în acea vreme, reiese faptul că se realizau profituri considerabile în spaţiul carpato-dunărean.[2] Reţinem că după ocuparea Daciei de către romani, preţul aurului a scăzut în Imperiu aproape la jumătate. De aici, ne putem imagina ce cantităţi imense din metalul galben au luat drumul Romei.

S-au păstrat câteva table cerate referitoare la constituirea unor societăţi cămătăreşti (*societas danistaria*), precum şi la împrumuturile cu dobândă acordate de acestea.[3] Mai târziu, condici de venituri şi cheltuieli, catastife şi registre vamale, hrisoave şi alte documente atestă prezenţa unor însemnări de natură contabilă în oraşele Sibiu, Braşov, Râşnov. Utilizarea lor capătă amploare începând cu secolul al XIV-lea. Aşa cum am menţionat, în prima jumătate a secolului a XIX-lea, semnalăm apariţia literaturii contabile în spaţiul românesc. În ordine cronologică, prezentăm succint principalii autori de operă contabilă. Demersul lor a contribuit esenţial la afirmarea unei profesii care promovează contabilitatea ca limbaj de comunicare în lumea afacerilor.

Emanoil Ioan Nechifor

În anul 1837, apare la Braşov, prima lucrare imprimată de contabilitate în partidă dublă, sub semnătura dascălului braşovean Emanoil Ioan Nichifor. Faptul nu este întâmplător. Rolul negustorilor braşoveni în mişcarea comercială de tranzit este recunoscut în lucrări de referinţă.[4] Prin Sibiu şi Braşov treceau produsele din Apus spre Ţara Românească, luând drumul către Brăila şi Galaţi. Sunt cunoscute legăturile comerciale ale oraşului Sibiu cu Boemia, Zara şi Viena. La rândul lor, negustorii braşoveni întreţineau puternice relaţii comerciale cu Moldova şi Ţara Românească. Sfera afacerilor negustoreşti, investiţiile comerciale şi comerţul în general au impus o riguroasă disciplină în socoteli şi în determinarea rezultatelor oricărei tranzacţii. Negustorii erau interesaţi de regulile calculului economic. Precizăm că unele case de comerţ braşovene utilizau deja calculul economic şi contabilitatea dublă după uzul veneţian. Lucrarea lui Nechifor a fost scrisă în cetatea Braşovului în anul 1836 şi a

---

[1] C.G. Giurescu, *Istoria românilor*, Bucureşti, vol. I., 1955, pag. 154
[2] A. D. Xenopol, *Istoria românilor din Dacia Traiană*, Bucureşti, 1930, vol. II, pag. 42
[3] C.G. Giurescu, op.cit., pag. 155
[4] N. Iorga, *Istoria comerţului românesc, Epoca veche*, Ed.II, Bucureşti, 1925, p.5-6

Scanned with OKEN Scanner

fost publicată un an mai târziu. Textul, tipărit cu litere chirilice, este desfăşurat pe 147 de pagini şi trei anexe. Importantă este, în opinia noastră, motivaţia care l-a determinat pe autor să se *„învrednicească"* pentru a scrie această carte. *„Vroiesc ca şi românii noştri să nu rămâie mai jos decât celelalte naţii; pentru aceasta m-am sârguit şi mă sârguiesc a traduce vreo câteva cărţi folositoare tinerimii, cari până acum în limba naţională nu le-am avut, şi a le da cât de curând şi în tipar, spre a fi tuturor celor care le vor îmbrăţoşa spre o mică învăţătură"* ... [1] Se poate afirma că prin această lucrare este marcat „Km zero" al literaturii contabile româneşti şi apariţia primului manual de contabilitate în limba română. „Pravila" lui Nechifor atestă existenţa unei şcoli de cultură economică românească, îndrăznim să-i spunem şi *contabilă,* la Braşov, încă de la începutul secolului al XIX-lea. Meticulos şi inventiv, Emanoil Ioan Nechifor a reuşit să fundamenteze o terminologie în limba română care să opereze în folosul practicii economice. Plină de învăţături, lucrarea conţine, alături de procedee şi calcule economice, principii de morală şi etică comercială, noţiuni de administraţie şi de drept comercial. Autorul foloseşte pentru *„scrittura doppia"* termenul care i se pare cel mai potrivit în limba naţională şi anume *„scrisoare îndoită".* Este ceea ce, mai târziu, va căpăta înţelesul şi numele de „contabilitate dublă". Pentru explicarea noţiunilor teoretice din partea I, autorul a ales ca formă de expunere dialogul, pe care îl foloseşte cu multă îndemânare. Din această conversaţie, desprindem sensul contabilităţii după modelul veneţian. ***„Scrittura doppia"*** *înseamnă ţinerea catastifelor regulate şi înscrierea oricărei poziţii (operaţii sau tranzacţii, n.a.) de două ori în catastif: mai întâi în Manual (Giurnal) şi de acolo în Maestru (Cartea mare sau Grand Libro, n.a.).* Pornind de la adevărul postulat că acolo unde se administrează afaceri fără contabilitate domneşte confuzia şi dezordinea, autorul pledează într-o manieră convingătoare asupra necesităţii calculului economic: *„Orice vei da afară, scrie, şi apoi dă, iar ce iei, până când nu vei primi, nu scrie, şi iarăşi nu te dai odihnei, până nu vei trece în jurnal lucrarea zilei aceea, şi orice vei scrie în catastifele (izvoadele) tale, să fie cu bună rânduială scrise, şi fără pripire (grabă, n.a.) ca să poată măcar cine a ceti şi a înţelege. Să nu-ţi fie cu supărare a cerceta şi a doua oară lucrurile trecute şi sumele lor, că o mică lenevire poate să-ţi aducă mare păgubire..."*

Cât de actuale rămân, după aproape două veacuri, toate îndemnurile lui Nechifor?! Fără îndoială, constatăm o anumită dificultate de exprimare în limba

---

[1] Vezi Em. I. Nichifor, *Pravila comerţială*, Tip . Johan Gött, Braşov, 1837

Scanned with OKEN Scanner

naţională. Dincolo de limitele lexicale inerente pentru perioada în care a fost concepută, lucrarea lui Nechifor rămâne o operă deschizătoare de drumuri. Pe acest demers se vor fundamenta ulterior celelalte elemente ale edificiului conceptual al contabilităţii româneşti.[1] Reţinem şi faptul că în opera lui Nechifor, contabilitatea în partida dublă (scrittura doppia) este bazată pe un sistem de conturi *„cu rădăcina prinsă în bilanţ, având ca punct final, tot bilanţul"*, în calitate de sinteză generală a conturilor, întocmită la sfârşitul perioadei de gestiune.

Vasile Urzescu

Literatura contabilă începe în Muntenia cu autorul menţionat care publică la Bucureşti lucrarea *„Epistolar"* (1840). Deşi poartă acest nume, cuprinzând în principal scrisori de negoţ (corespondenţă comercială), ultimele 26 de pagini din totalul de 312 pagini abordează exclusiv noţiuni de contabilitate.

Autorul explică într-o manieră originală problemele practicii contabile, dispunând şi de experienţa muncii didactice. Precizăm că între anii 1847-1867, Vasile Urzescu a fost profesor de contabilitate.

Dimitrie Jarcu

Numele acestui autor este legat de apariţia în 1844 la Bucureşti a lucrării *„Doppia scriptura sau ţinerea catastifelor"*. Institutor la Şcoala primară de la Colţea, Jarcu recunoaşte că lucrarea tipărită cu litere chirilice este o traducere după francezul H. Jaclot *„La tenue des livres enseignée en vingt et une leçons sans maître"*, ed.a V-a, Paris, 1828. În anul 1860, Jarcu retipăreşte cartea sub titlul *„Elemente de contabilitate sau ţinerea registrelor în partidă simplă şi dublă"*.

În 1863 publică *„Contabilitatea casnică"*, iar în 1870 *„Contabilitatea agricolă"*. În prefaţa lucrării, Jarcu afirmă că dorinţa lui este ca *„fiecare din cei care vor citi cartea, să o înţeleagă fără învăţător"*. Pline de învăţăminte şi observaţii proprii, cele 21 de lecţii sunt urmate de întrebări şi răspunsuri. Deşi opera lui este mai mult de tehnică contabilă, are meritul de a fi contribuit în bună măsură la răspândirea cunoştinţelor de contabilitate în limba română.

Louis Toussaint

este francezul născut la Toulouse în 1825, care la vârsta de 37 ani a venit în România unde a trăit până la sfârşitul vieţii (1896). Este directorul primei Şcoli

---

[1] Detalierea momentului Nechifor în evoluţia contabilităţii are o dublă motivaţie. În primul rând pioneratul realizat de către dascălul braşovean şi, deopotrivă, semnificaţia cu totul aparte, pe care profesorul Dumitru Rusu o acorda acestui nume de referinţă în evoluţia contabilităţii româneşti: *Emanoil Ioan Nechifor* şi opera sa *"Pravila comerţială"*.

Scanned with OKEN Scanner

Comerciale din Bucureşti, înfiinţată în acelaşi an cu instituţia similară din Galaţi (1864). În 1865 publică cursul *„Expunere prescurtată de operaţii comerciale şi de contabilitate"* (tradusă după Raoul de Pontbriant). Spre deosebire de braşoveanul Nechifor care a folosit dialogul, Toussaint utilizează metoda expozitivă în explicarea noţiunilor de contabilitate. Adept al teoriei cu trei serii de conturi, autorul se declară partizan al teoriei personificării conturilor.

Theodor Ştefănescu

născut la Bucureşti (1842), devine elevul Şcolii comerciale din acelaşi oraş, chiar în anul înfiinţării acesteia (1864). La vârsta de 28 de ani este numit profesor la şcoala comercială, funcţie pe care o onorează până la data pensionării în anul 1901. A publicat în şase ediţii *„Curs de contabilitate în partidă dublă"* cu un motto care merită reţinut: *„Ordinea este lumina. Unde se administrează fonduri fără contabilitate, care nu este decât ştiinţa ordinii, acolo nu este decât întuneric."* În anul 1880 este numit şi director al Băncii Naţionale a României. Printre elevii săi s-au numărat profesorii iluştri de mai târziu Constantin Petrescu, G. Alesseanu, Spiridon Iacobescu ş.a. Autorul consideră contabilitatea ştiinţă, iar ţinerea registrelor o adevărată artă. Militează pentru introducerea contabilităţii în programele de învăţământ şi utilizarea acesteia în toate sectoarele de activitate. Profesorul Ştefănescu a fundamentat universalitatea contabilităţii şi deopotrivă capacitatea de sinteză, analiză şi previziune pe baza datelor pe care aceasta le furnizează.

Constantin Petrescu

este elevul profesorului Th. Ştefănescu care s-a dedicat carierei didactice la Şcoala Comercială din Iaşi, unde a funcţionat între anii 1886-1902. Inspirându-se din literatura italiană, respectiv *„Trattato di Ragioneria"*, semnat de Vincenzo Gitti, publică în 1901 *„Contabilitate şi administraţie"*. Adept al personificării conturilor, Petrescu consideră importante două serii de conturi, respectiv cele ale *proprietarului* şi cele ale *aziendei*. El dezvoltă teoria logismografică creată de italianul Giusepe Cerboni.

A prezentat conturile specifice pentru diferite ramuri, abordând pentru prima oară problema activului şi pasivului de ordine (numite în lucrare activ şi pasiv special). Autorul avea în vedere bunurile aflate condiţionat şi provizoriu în posesia aziendei (păstrare, gaj, etc.). Excelent organizator, Constantin Petrescu a propus soluţii noi în tehnica contabilă: utilizarea simbolurilor, a foilor volante, raţionalizarea activităţii profesionistului contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Ion Constantin Panţu

născut la Braşov (1860), studiază la Viena cursurile Academiei Comerciale, ale Politehnicii şi ale Facultăţii de Filosofie. În 1898, publică prima parte a cursului său de contabilitate *„Un capitol din contabilitatea dublă"* iar după doi ani, partea a doua. În 1901, cu ajutorul Fondului Coresi publică *„Introducere în contabilitate şi contabilitatea simplă"*. În anul 1907 publică cea mai importantă lucrare a sa sub titlul *„Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă"*. Menţionează izvoarele din care s-a inspirat, respectiv şcoala germană (Kurtzbauer, Augspurg, J.Fr. Schär, Fr. Hügli), şcoala franceză (E. Leautey, A. Guilbault, Edmond De Granges) şi profesorul român Constantin Petrescu.

Adept al teoriei materialiste cu trei serii de conturi şi al conceptului matematic în contabilitate, Panţu consideră contabilitatea *„ştiinţa conturilor sau a bilanţului, cumpănă de valori care, cu ajutorul matematicii, învederează procesul producţiei, distribuirii şi consumării bunurilor economice"*. Explică înţelesul şi funcţiile contului. Distinge conturi statistice şi conturi economice care consemnează averea activă şi pasivă, respectiv capitalul şi rezultatele. Pentru demonstrarea funcţiunii conturilor foloseşte ecuaţiile matematice. Prin opera sa a contribuit la răspândirea curentelor de gândire germană şi franceză în România.

M.I. Mihailescu

născut în 1868 în Alexandria (jud. Teleorman), este numit profesor la Şcoala Comercială din Iaşi, iar ulterior, în 1904, la cea din Bucureşti, unde va avea aceeaşi calitate până în anul 1931.

Este un autor prolific care publică printre altele *„Metode de calcul a conturilor curente cu dobândă" (1901), „Cunoştinţe comerciale" (1907), „Rolul registrelor în economie" (1916), „Contabilitatea şi ţinerea de registre" (1919), „Ştiinţa ordinii patrimoniului" (1920) şi „Tratat de contabilitate" (1926).*

Se preocupă de expertiza contabilă şi de promovarea imaginii profesiei contabile, subliniind rolul şi importanţa acesteia. În 1939 publică *„Paradoxe contabile"*, prin care critică o serie de teorii şi concepţii contabile, în opinia sa greşite. Demonstrează caracterul de ştiinţă al contabilităţii.

Grigore Trancu Iaşi

născut la Târgu Frumos (1873), devine profesor la Şcoala Comercială din Galaţi, apoi la cea din Bucureşti. Începând cu anul 1933, este numit profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale şi Industriale din Bucureşti. Cercetător profund şi perseverent al teoriei şi practicii contabile, Trancu Iaşi publică numeroase lucrări, dintre care menţionăm: *„Rolul registrelor contabile în falimente" (1900), „Curs de*

Scanned with OKEN Scanner

comerț și contabilitate" (1907), „Studiul comerțului și documentelor comerciale" (1909). Expert contabil strălucit, Trancu Iași acumulează o vastă experiență pe linia verificării registrelor comerciale. Falsificarea înregistrărilor și a registrelor reprezenta calea pentru acumularea unor averi considerabile. Autorul descoperă cauzele falimentelor, explicând fraudele constatate în contabilitatea *„faliților"* cu ocazia verificării conturilor. La majoritatea societăților falimentate, capitalul sau averea întreprinzătorilor erau formate din creanțe fictive sau insolvabile. În preajma declarării falimentului, cu 2-3 ani înainte chiar, bilanțul nu mai era încheiat, lăsând loc unor manevre frauduloase.

Adept al teoriei personaliste, Trancu Iași încearcă și reușește să dezvolte logica analizei contabile prin intermediul căreia „poate fi determinată corect corespondența conturilor". Stilul concis, expunerea logică și convingătoare, conferă operei sale un loc aparte în galeria autorilor români.

Se ocupă de organizarea și perfecționarea contabilității Băncii Naționale a României. Cu argumente și proceduri raționale demonstrează funcționarea contabilității în agricultură, industrie și transporturi. Este adeptul declarat al instruirii permanente a profesionistului contabil, apreciind că *„oricât de mult am învăța în școală, mai curând sau mai târziu, totul se va evapora dacă aceste cunoștințe nu le vom aplica sau dacă nu le vom completa"*. Cu multă competență se ocupă de domeniul expertizei contabile, fiind de altfel și primul președinte al Corpului Experților Contabili și al Contabililor Autorizați din România (înființat în 1922).

Spiridon Iacobescu

este unul dintre cei mai prolifici și longevivi autori de operă contabilă din România. S-a născut la București, la 1 septembrie 1877. Împreună cu fratele său vitreg, Alexandru Sorescu, publică opere valoroase prin conținut și mod de abordare. A reușit să fundamenteze principiile contabilității, vorbind pentru prima oară în țara noastră despre funcțiile sociale ale contabilității. Demonstrează universalitatea materiei contabile și deopotrivă necesitatea contabilității în toate domeniile activității economice. Lucrările lui Spiridon Iacobescu dinamizează literatura contabilă românească, generând dezbateri aprinse și noi curente de gândire. Școala patrimonialistă de la București, a cărui ctitor este, a demonstrat universalitatea patrimoniului ca obiect al contabilității și valabilitatea permanentă a egalităților de schimb. *„Nici o altă știință nu poate înlocui contabilitatea și nimeni nu-i poate contesta funcțiile sale"*, susține într-o pledoarie strălucită profesorul Iacobescu.

Lucrarea de sinteză și referință este *„Cursul de contabilitate generală în legătură cu dreptul și legile speciale ale comerțului"*, publicată în trei volume,

Scanned with OKEN Scanner

cuprinzând peste 1300 de pagini. Ea încununează opera de mare suprafaţă a unui profesor prestigios, care a adus servicii substanţiale contabilităţii şi profesiei contabile din România.

Vasile M. Ioachim

a desfăşurat o activitate laborioasă în domeniul teoriei şi practicii contabile, remarcându-se şi pe linia organizării profesionale a contabililor. A publicat numeroase articole şi studii în *„Revista generală de comerţ şi contabilitate"*. A participat de mai multe ori la congrese naţionale şi internaţionale de contabilitate. În anul 1928 a publicat lucrarea *„Bilanţul şi fluctuaţiile monetare"*. Patru ani mai târziu a editat *„Curs de comerţ şi contabilitate, cu aplicaţii speciale în industrie"* pe care îl reeditează în 1947 în două volume sub numele de *„Tratat de contabilitate cu aplicaţii în industrie"*. Fundamentează teoria economico-financiară a contabilităţii potrivit căreia contabilitatea urmăreşte prin calculele sale atât aspectul concret, material al patrimoniului, cât şi provenienţa, modul de dobândire al acestuia. Se ocupă de clarificarea noţiunilor de Activ şi Pasiv, inclusiv de conturile de ordine şi evidenţă.

În sprijinul profesiei de contabil şi expert contabil a publicat în anul 1947 lucrarea *„Manual de verificări şi expertize contabile"*.

Dumitru Voina

contribuie la dezvoltarea literaturii contabile româneşti sub influenţa şcolii germane. A avut privilegiul de a urma cursurile profesorilor germani H. Nicklisch şi J.Fr. Schär, unde pe lângă cunoştinţe de specialitate a dobândit şi un larg orizont intelectual. Are meritul de a fi demonstrat caracterul ştiinţific al contabilităţii, universalitatea materiei contabile şi primatul resursei umane vis-à-vis de tehnica de calcul. *„Raţionamentul rămâne rezervat omului, oricâtă inteligenţă am încerca să turnăm în materia maşinii"*. În anul 1932, publică teza de doctorat *„Faze din evoluţia contabilităţii"*. Desfăşoară activitate didactică la Academia Comercială din Cluj, respectiv Braşov. În două ediţii, dezvoltă teoria economico-juridică asupra contabilităţii prin intermediul lucrării *„Curs de contabilitate generală" (1944 şi 1947)*. Se ocupă atent de clasificarea conturilor şi de contabilitatea publică. Dezvoltă calculaţia costurilor şi teoriile conturilor sub influenţa şcolii germane de contabilitate.

Ion Evian

profesor la Academia Comercială din Cluj, promovează concepţia şcolii germane de contabilitate.

În 1940 publică o lucrare reprezentativă pentru doctrinele contabilităţii numită *„Teoriile conturilor"*. Deosebeşte teorii formaliste şi materialiste. Fundamentează teoria economică asupra conturilor, inspirându-se după concepţia profesorului german

Scanned with OKEN Scanner

Nicklisch. În 1946, publică *„Contabilitatea dublă"*, iar un an mai târziu *„Contabilitatea industrială"*. Evian consideră că bilanţul reprezintă punctul de plecare pentru înţelegerea modului de funcţionare a conturilor. Consideră contabilitatea drept componentă a unui domeniu mai larg şi anume „studiul întreprinderilor".

Ştefan Dumitrescu

publică în anul 1947 *„Elemente şi principii de ştiinţă contabilă"*. Susţine şi demonstrează caracterul de ştiinţă a contabilităţii. În opinia sa, contabilitatea este o ştiinţă exactă, o ştiinţă a administrării averii. Ea este *„un gen de aritmetică cu aplicaţii la schimburile ce se petrec în cadrul unui patrimoniu"*. Contestă caracterul de ştiinţă al economiei întreprinderilor.

Constantin G. Demetrescu

reprezintă personalitatea proeminentă care a dominat decenii în şir şcoala de contabilitate de la Bucureşti. A început să publice studii de specialitate începând cu anul 1916. A elaborat manuale pentru şcolile comerciale, unele dintre acestea fiind reeditate în 14 ediţii. În bună măsură, cărţile de contabilitate au reprezentat material didactic şi pentru studenţii Academiilor de Studii Comerciale. A fost studentul profesorului Spiridon Iacobescu, motiv pentru care a promovat în *„Tratatul de contabilitate"* concepţia patrimonialistă.

Cu argumente raţionale a demonstrat regulile de funcţionare ale conturilor. Defineşte obiectul contabilităţii şi principalul instrument al acesteia, contul. În opinia sa, contul reprezintă *„o socoteală scrisă, care prezintă într-o formă specială, nominal, cifric, valoric şi uneori cantitativ existenţa şi mişcările unui element patrimonial"*. S-a ocupat şi de teoriile conturilor, atât de cele personaliste (conformismul şi duplicismul personalist), cât şi de cele materialiste (cu o serie, cu două serii şi cu trei serii de conturi). A abordat teoria economică şi teoria întreprinderii *(geschäftstheorie)*, promovând necesitatea înţelegerii raţionale a analizei contabile în vederea stabilirii corespondenţei conturilor. În cercetarea ştiinţifică, a utilizat cu succes procedeele consacrate: observarea, raţionamentul, silogismul, analiza, sinteza, etc. În lucrările sale regăsim de asemenea probleme legate de calculaţia conturilor, bilanţ şi analiza bilanţului. În opinia profesorului C.G. Demetrescu, modul de finanţare, structura Activului şi Pasivului, evaluarea componentelor bilanţului, inclusiv rentabilitatea, deverul şi lichiditatea unei întreprinderi nu pot fi determinate fără o analiză temeinică a bilanţului. Dintre lucrările semnate de profesorul C.G. Demetrescu, menţionăm *„Lichidarea societăţilor anonime şi contabilitatea lor" (1909), „Teoria şi practica bancară" (1953), „Istoria critică a literaturii contabile din România" (1947), „Teoriile contabile ale lui Edmond De Granges" (1941), „Teoriile contabile ale lui*

Scanned with OKEN Scanner

Louis Deplanque" (1943), „Principiile de contabilitate necesare expertului contabil" (1944), „Contabilitatea este sau nu ştiinţă" (1947), „Istoria contabilităţii" (Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1972).

Problemele de doctrină şi istorie a contabilităţii sunt abordate într-o lucrare de referinţă, intitulată *„Istoria contabilităţii".*

Dumitru Rusu

Motto:

„Ceea ce suntem astăzi fiecare în parte şi cu toţii laolaltă, datorăm într-o măsură însemnată celor de dinaintea noastră. Suntem o verigă sau un inel dintr-un lanţ nesfârşit, inel legat de cel dinainte şi de care se leagă la rându-i cel următor. ***Cei morţi ne poruncesc adeseori şi fără s-o bănuim, ne arată drumul.*** *A cerceta trecutul este nu numai un act de curiozitate, dar şi unul de pietate şi de întărire sufletească."*

(Constantin C. Giurăscu)

Este ctitorul Şcolii de contabilitate de la Iaşi, capitala spirituală a Moldovei şi nu numai. Întâmplător sau nu, în urbea celor şapte coline, au trăit şi s-au consacrat oameni de aleasă cultură, *„purtând în cuget şi simţiri"* vocaţia de progres a neamului românesc. Dimitrie Cantemir şi Al.I.Cuza, Mihai Eminescu şi Ion Creangă, Ioan Slavici şi A.D. Xenopol, Mihail Kogălniceanu şi Nicolae Iorga, George Enescu şi Ciprian Porumbescu, Vasile Alecsandri şi Mihail Sadoveanu, Grigore Moisil şi Octav Onicescu, George Topârceanu şi Otilia Cazimir, Ştefan Luchian şi mulţi alţii, reprezintă personalităţi inconfundabile, legate nemijlocit de *„aura de înţelepciune plămădită în oraşul marilor iubiri".* Eu cred că, dincolo de vicisitudinile istoriei, Moldova a primit o binecuvântare care nu putea veni decât de undeva de... Sus şi anume, bucuria de spune asemeni cronicarului *„Se nasc şi-n Moldova oameni".*

Distinsul cititor este rugat să înţeleagă patetismul expunerii mele, ori de câte ori fac trimiteri la acest nume emblematic pentru şcoala ieşeană de contabilitate: profesorul Dumitru Rusu.

Adeseori ascult în universul sufletului meu ecoul unor cuvinte rostite de o voce blândă şi înţeleaptă. *„Dragul meu, să nu-ţi uiţi niciodată trecutul. Să te întorci mereu la el, pentru că numai astfel vei fi mai puternic şi mai convingător. Prin muncă perseverentă, prin efort şi creativitate, vei cunoaşte altitudinile spiritului, iar prin fapte de viaţă îţi vei putea făuri propriul destin."* Nu-mi amintesc ca vocea să-mi fi

Scanned with OKEN Scanner

spus vreodată, să scrii şi despre mine *cândva*. Dincolo de cuvinte, în sinea mea, înţelegeam mereu porunca destinului nostru implacabil: va veni şi o asemenea vreme... Sunt ani de-atunci, dar zilele acelea parc-au fost ieri... *„Eheu fugaces labuntur anni"*.[1]

Îmi place să cred că graţie unui sublim dialog dintre spirite, pot spune astăzi distinsului meu interlocutor, că *acel moment a sosit*. O carte de specialitate constituie prilejul de a mă întoarce din nou la *rădăcinile* mele... ***Fac acest gest cu veneraţie şi pasiune, cu sentimentul că numai astfel se poate zidi şi apăra edificiul valorii autentice. Timpul poate estompa vremelnic vestigiile trecutului şi aureola înaintaşilor, dar niciodată nu le poate arunca în neantul nemilos al uitării.*** *Sub imboldul poruncii divine a celor plecaţi, îţi propun, stimate cititor, câteva gânduri despre* ***adevăratul ctitor al şcolii ieşene de contabilitate, profesorul universitar doctor docent în ştiinţe DUMITRU RUSU.*** Un nume emblematic în spaţiul generos al culturii economice româneşti şi al contabilităţii prin excelenţă.

Întâlnirea cu această distinsă personalitate, într-o perioadă nepereche, cea a studenţiei, a însemnat pentru persoana mea chemarea propriului destin, o adevărată piatră de hotar. Câţi dintre noi, discipolii continuatori ai şcolii ieşene de contabilitate, am fi fost astăzi ceea ce suntem fără contribuţia faptelor sale de viaţă ? Greşeşte amarnic cel care l-a considerat pe profesorul Rusu numai un specialist în domeniul contabilităţii. Printr-un joc de cuvinte, dar nu şi de idei, îndrăznesc să afirm că la sfârşit de secol şi mileniu, la margine de vremelnic hotar geografic, destinul acestui dascăl s-a împletit adânc şi ireversibil cu cel al învăţământului economic românesc.

În viaţa academică şi în cea de toate zilele, magistrul a trăit sub semnul unei idei fundamentale: *„Cultura nu reprezintă un lux, ci o stringentă necesitate"*. Impecabilă apreciere despre „oxigenul" fiinţei noastre intelectuale. Amintirile mele provin din interiorul cetăţii, motiv pentru care pot relata numai fapte trăite, ca atare. Aproape un sfert de secol de „respiraţie" în sala de curs a magistrului, *„ultimul monstru sacru al contabilităţii"* în expresia reputatului profesor Niculae Feleagă, mă obligă şi mă îndreptăţesc, în egală măsură, la un autentic remember. Amfiteatrul profesorului se transforma de cele mai multe ori într-un spaţiu de largă respiraţie intelectuală. Din el ieşeam întotdeauna cu un plus de bogăţie a spiritului. În acest univers am aflat că *prelegerea academică este arta de a comunica inteligibil şi coerent, puterea de a instrui şi modela, de a-i învăţa pe alţii să gândească dincolo de*

---

[1] *„Fulgerător trec pe lângă noi anii"* reprezintă unul din celebrele versuri conţinute în *Odele* lui Horaţiu (65-8 î.e.n.), care exprimă curgerea implacabilă a eternului timp.

Scanned with OKEN Scanner

limitele orizontului nostru. Simpla expunere a unor cunoştinţe acumulate, fie ele chiar şi savante, nu semnifică nici pe departe adevărata misiune a dascălului. Învăluit într-o haină care captivează, incită şi modelează, cuvântul rostit cu căldură poartă în sine fluidul ideii, mesajul misterios al cunoaşterii. *Valoarea dascălului autentic derivă din vocaţie şi nu din ocupaţie.* Este adevărat că în sala de curs a magistrului lipseau cu desăvârşire Internetul, calculatoarele, testele grilă şi informatica distribuită. Exista însă obligaţia de a te exprima impecabil în frumoasa limbă română, atât în proba scrisă, cât şi în cea orală.[1] Trimiterile la trecutul nostru, la istoria lui agitată, se împleteau inteligent cu problemele de adâncă specialitate. Prelegerile deveneau astfel disertaţii captivante, adevărate lecţii de cultură şi oratorie. Cu o logică remarcabilă erau analizate decalajele care ne despart încă de „restul lumii". Seducătoare din punct de vedere intelectual, demonstraţia nu abdica niciodată de la adevăr şi verticalitate. Aşezaţi în calea tuturor răutăţilor vremii, noi cei săraci am păşit în istorie, mereu în urma altora, spunea maestrul. Avem totuşi un drept sacru şi inalienabil: *acela de a fi judecaţi, ca neam şi ca naţie, pornind de la cauză la efect, într-o manieră corectă şi obiectivă.* De ce atunci atâta mediatizare despre copiii abandonaţi sau bolnavi ? De ce atâta tevatură despre faptele reprobabile comise în metropolele apusului de conaţionalii noştri ? Sunt realităţi, dar ele nu ne reprezintă în modul cel mai relevant. De ce se uită atât de uşor că din acelaşi spaţiu balcanic incriminat, au plecat spre Panteonul culturii şi civilizaţiei universale numele lui Cantemir, Iorga, Brâncuşi, Cioran, Palade şi Enescu, Eminescu, Coandă şi Porumbescu ? De ce atât de puţin despre EI şi atât de mult despre ceilalţi ? Sunt toţi ai noştri. *Avem în istoria noastră păcatele noastre.* Din lecţia acestei *„cărţi de căpătâi a neamului"* trebuie să reţinem ceea ce este esenţial pentru a evita repetarea greşelilor. În faţa vicisitudinilor istoriei, adeseori am rămas singuri. Am fost învinşi, deşi dreptatea era de partea noastră. *Destinul celor mici este, de cele mai multe ori, un joc al soartei.* Privind către cer, ne-

---

[1] Sunt conştient de faptul că progresul societăţii moderne nu poate fi conceput fără aportul esenţial al informatizării. Totuşi, ce-ar fi să medităm împreună la un aspect pe care într-o manieră elegantă, l-aş putea numi efect *colateral*. Împingând până dincolo de limită supremaţia informatizării, simplificarea în scheme şi şabloane reci, fără cuvinte, reduse la simple litere (vezi testele grilă), mă-ntreb, dacă nu cumva, o facem cu preţul *ignorării* fiinţei noastre spirituale. Recent, am aflat că în statele avansate ale lumii, majoritatea tinerilor, inclusiv copiii, petrec până la 80% din timpul lor activ (disponibil) în faţa Internetului, ecranului de televiziune etc. Din experienţa didactică am constatat că se poate ajunge uneori la situaţia evaluării prin note performante a unor tineri studenţi care prezintă dificultăţi de selecţie şi exprimare în comunicarea curentă. Singurul argument forte al testului grilă îl reprezintă, evident, creşterea spectaculoasă a cifrei de şcolarizare.

Scanned with OKEN Scanner

am resemnat. Un optimism robust, specific nouă, ne-a făcut să nu disperăm niciodată. Dintr-un for interior, vocea speranţei ne-a amintit mereu *„Şi mâine este o zi“* ...

Dacă Justiţia nu a reuşit să fie la timpul ei templul dreptăţii, memoria zidită pe indignare şi imprecaţie, a devenit pentru noi, ulterior, o formă de justiţie reparatorie ...

După atâtea suferinţe şi neîmpliniri, este bine să reţinem o lecţie de demnitate pentru viitor: ***Adevărul, în integralitatea lui, trebuie, măcar din când în când, amintit şi celor mari. Pentru ca ei să perceapă mai uman şi mai corect decalajele care ne separă ... Şi poate, nu în ultimul rând, pentru a le aminti că existăm în continuare ...*** Sublime şi pline de înţelepciune aceste postulate şi meditaţii, pe care memoria mea refuză să le uite. Cred că ar fi un mare păcat ...

Împrejurări străine de propria voinţă l-au determinat pe profesorul Rusu să încheie activitatea universitară, cu ceva timp înainte de vreme. Sufleteşte, a rămas legat de ea până în ultima clipă a vieţii. Nemărginită tristeţe şi decepţii amare i-au produs această retragere prematură din „scenă“[1]. În acele momente, extrem de dificile pentru persoana Domniei sale, i-am fost mereu în preajmă. De la acea dată, nu am acceptat să-mi deschid cursul de specialitate fără participarea distinsei personalităţi. La fel ca mine, puteau să o facă şi alţii. Din motive pe care nu le-am înţeles, nu au făcut acest gest, niciodată... Eu cred că *respectul faţă de înaintaşi se dovedeşte prin fapte, nu se declară...* Puterea acestui sentiment sfidează graniţele timpului, iar nobleţea lui se manifestă dincolo de mormântul celui dispărut. Nu avem dreptul să elogiem pe cineva în timpul vieţii, şi ulterior, după dispariţie, să contorsionăm scara valorilor, în interes propriu. Este nu numai ridicol, ci şi imoral. Şi în fine, un ultim amănunt, pentru mine, deosebit de semnificativ. Cu numai câteva ore înainte de Marea Plecare, m-a căutat insistent, cerându-mi imperativ să-l vizitez. Divinitatea a hotărât să ne vedem şi atunci. Din nefericire, în lumea fizică, materială, pentru ultima oară. Ca niciodată, la ceasul târziu al despărţirii noastre, a rămas cu lacrimi în ochi. Mă-ntreb şi astăzi dacă nu cumva, în sinea lui, avea presentimentul propriului sfârşit. Oricum, la o vârstă

---

[1] Încerc adeseori să meditez atent asupra impactului psihologic produs de ieşirea din viaţa activă. Sentimentul inutilităţii sociale, insecuritatea materială, abandonarea relaţiilor cu microgrupul pe plan profesional, imprimă acestui moment dimensiuni traumatizante. Pentru cei tineri, dinamici şi exigenţi, care continuă opera, reamintesc un mare adevăr: *nimic nu zboară mai repede ca timpul.* Deşi marele filosof Friedrich Nietzsche scria că *„deţinătorii adevăratelor virtuţi care pot vitaliza o cultură sunt tinerii“*, (vezi F.R. Nietzsche, *„Consideraţii inoportune“*, Basel, 1874, pag. 67) eu mi-aş permite să adaug ceva din înţelepciunea străbună: *„Dacă tinereţea ar şti, iar bătrâneţea ar putea“*. Oricum, experienţa celor de dinaintea noastră, constituie premisa esenţială pentru asigurarea progresului şi a creşterilor viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

venerabilă, discret şi demn, aşa cum a trăit, Profesorul a plecat să se odihnească... Într-o lume a Spiritului, departe de nelegiuiri şi sacrilegii, înaintaşul nostru ne spune cu aceeaşi bunătate apostolică: *„Trăiţi-vă viaţa cu înţelepciune, dar nu uitaţi nici un moment că sunteţi muritori"*.

După incursiunea retrospectivă în amfiteatrul profesorului, reţinem câteva elemente semnificative din biografia acestuia.

Profesorul Dumitru Rusu s-a născut la 25 martie 1915 în Bulzeştii de Sus, judeţul Hunedoara, în legendara ţară a Moţilor. Modestia materială a părinţilor a fost copleşită de bogăţia sufletească, de verticala spirituală a ţăranului român. Să nu uităm că *„adevărata veşnicie s-a născut la sat"*. În legile creştinătăţii şi ale bunului simţ, acolo i s-au cultivat valorile fundamentale ale educaţiei: respectul pentru semeni, dragostea pentru muncă, iubirea de neam, afinitatea pentru înţelepciune, adevăr şi dreptate. În spaţiile mirifice ale copilăriei se ştia că *cinstea rămâne diamantul statornic, în timp ce averile pământeşti sunt relative şi efemere*. După strălucite studii medii şi universitare efectuate la Oraviţa şi Cluj, profesorul Rusu şi-a realizat o impresionantă carieră universitară. Aceasta a fost începută la Cluj, continuată la Braşov şi desăvârşită la Iaşi, oraşul care l-a cucerit pentru... Eternitate. O dovadă în plus că mirajul spiritual al Iaşului academic atrage şi subjugă pentru totdeauna.

Aura dascălului a cunoscut apogeul iluminării la Iaşi. *Principalul aport, subscris şi vărsat de profesorul Dumitru Rusu la dezvoltarea şi progresul contabilităţii, îl reprezintă* o prodigioasă operă care-l consacră şi dimensionează deopotrivă: tratate, manuale, monografii, studii şi articole, publicate în ţară şi străinătate. Dintre acestea menţionăm: *Teoria contabilităţii, Contabilitate generală, Bazele contabilităţii, Contabilitate industrială, Analiza activităţii economice, Teorii şi sisteme de conducere a contabilităţii pe plan mondial* etc. Profesorul universitar a lăsat o urmă adâncă în istoria şi doctrinele contabilităţii. A simţit nevoia să se întoarcă la rându-i mereu la rădăcini, la momentul de geneză al ştiinţei contabile. În acest scop, a tradus opera savantului italian Luca Paciolo, cel care semna, cu peste cinci secole în urmă, actul de *nattus oficiale* al contabilităţii în partidă dublă.

O interesantă radiografie a doctrinelor contabile româneşti ancorate în cultura europeană, inclusiv utilizarea informaţiilor contabilităţii în managementul modern, se regăsesc în ultimul tratat publicat sub coordonarea aceluiaşi autor: *„Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura economică românească"*. Alături de dascălul meu, am avut privilegiul să scriu în această carte. Ca nimeni altul, dispunea de forţa de te mobiliza şi motiva în arta comunicării, a compunerii şi a scrierii în general. *O carte de contabilitate, fără dimensiune intelectuală, nu-şi merită numele,* afirma adeseori

Scanned with OKEN Scanner

profesorul Rusu. *Fără a se izola de restul cercetării ştiinţifice naţionale şi europene,* creatorul de şcoală a lansat noi puncte de vedere în ceea ce priveşte demonstrarea caracterului de ştiinţă al contabilităţii, universalitatea materiei contabile, clasificarea conturilor şi abordarea unor aspecte esenţiale în raportul contabilitate – informatică. Abordarea la nivelul anilor '70 a esenţei dualismului contabil, a circuitelor contabilităţii financiare şi de gestiune, a conceptului de management contabil-financiar, reprezintă fără îndoială merite incontestabile ale aceleiaşi personalităţi.

Şef de catedră, decan, prorector, rector sau membru de onoare al unor universităţi şi asociaţii ştiinţifice naţionale şi internaţionale, exprimă doar o parte din funcţiile cu care şcoala românească şi străină l-au investit. Privită în totalitatea ei, viaţa profesorului Rusu a fost un apostolat fără odihnă şi ezitare pus în slujba binelui general.

Din respect pentru marea lui dragoste, pentru pasiunea care l-a înrobit fără a-l înşela vreodată, respectiv CONTABILITATEA, încercăm să exprimăm viaţa şi opera acestui erudit dascăl, într-un bilanţ autentic, pe cele două componente, Activ şi Pasiv.

Activele imobilizate, de lungă durată sunt materializate printr-o prodigioasă operă care-l consacră şi dimensionează deopotrivă: tratate, cărţi, monografii, manuale universitare, articole de specialitate, studii şi numeroase participări la confruntările ştiinţifice naţionale şi internaţionale.

În activul bilanţier, *profesorul Rusu deţine de asemenea numeroase **creanţe,** care într-o lume **normală** nu se pot deprecia. Pentru ele nu este necesară constituirea provizioanelor. În acest caz, nu operează blocajul financiar, ci eventual numai cel ... moral !* Purtătorii acestor creanţe sunt zecile de mii de studenţi, la care se adaugă peste patruzeci de doctori în ştiinţe.

Găsim, de asemenea, în structura Activului, la domeniul certitudinilor, al valorilor neperisabile, o viaţă de familie, trăită demn şi împăcată cu meandrele destinului.

Plasamentele efectuate prin reuşite expozee ale măiestriei didactice, prin arta oratoriei şi comunicării, disponibilităţile spirituale, necuantificabile în expresia atât de relativă a monedei, întregesc şi nuanţează activele circulante din prima parte a bilanţului.

Nu există efect fără cauză! Firesc, profesorul Rusu a fost la rându-i produsul unui destin, a unor resurse sau izvoare de excepţie, reflectate fidel de *Pasivul* aceluiaşi bilanţ. Pe prima poziţie, de această parte a sintezei contabile, trebuie consemnată în rândul *Capitalurilor proprii, **dota nativă,*** Sfânta Natură primită în dar de la părinţi. O altă resursă a pasivului o constituie persoana marelui înaintaş, profesorul Dumitru

Scanned with OKEN Scanner

Voina. Soarta a hotărât ca profesorul Voina să-l întâlnească, să-l remarce şi să-l „valorifice" superior pe discipolul sârguincios Dumitru Rusu. Probabil, asemeni lui Pygmalion, s-a îndrăgostit de propria-i creaţie. În şcoala de sorginte germană, profesorul Rusu a învăţat că ***nu există virtute mai presus de adevăr, care poate fi apropiat nouă prin cultură şi educaţie. Prin spaţiu, universul ne cuprinde. Prin gândire, ultimul şi singurul nostru loc de refugiu, îl cuprindem noi pe el !*** Şi în fine, o altă resursă sau cauză care explică personalitatea profesorului Rusu o constituie ***munca***, depusă constant şi dăruită integral vieţii şi operei sale. *„Nulla dies sine linea !" Să nu treacă o zi fără un rând,* fără un semn al existenţei noastre. Iată deviza după care a trăit şi creat această personalitate. În fond, *Universitatea este şi va rămâne mereu templul celor mai înalte virtuţi. În altarul ei, se mistuie etern lumina şi căldura dascălului autentic, o adevărată candelă a spiritului.* Privit din această perspectivă, bilanţul magistrului s-a împlinit şi a rămas într-un perfect echilibru. ***Un OM, o viaţă, un destin...*** Prin faptul că ne-am format în preajma acestei distinse personalităţi, noi cei care astăzi încercăm să-i continuăm opera, ne putem numi privilegiaţi. Dar în acelaşi timp, suntem şi vom rămâne mereu datori profesorului Rusu. Este vorba despre o datorie specială, de natură morală, imprescriptbilă. Moralitatea şi caracterul ne obligă să promovăm acest comportament sub forma unui postulat de viaţă: ***cel care nu-şi respectă înaintaşii, nu are dreptul să spere la recunoştinţa urmaşilor.***

Lumea noastră este mai tristă şi mai săracă fără fiinţa magistrului. Dar mai bogată spiritual prin încorporarea operei lui în panteonul culturii româneşti şi universale. ***„Eripitur persona, manet res"***, ne aminteşte glasul nestins al înţelepciunii strămoşilor noştri. ***„Omul dispare, opera rămâne."***

*

* *

Scanned with OKEN Scanner

După sinteza întreprinsă asupra evoluţiei contabilităţii, se pot desprinde câteva *concluzii.*

În primul rând, faptul că fiecare dintre autorii prezentaţi în subcapitolul 1.7 aveau dreptul la o abordare mai detaliată. Într-o altă lucrare, privind problemele de istorie şi doctrină contabilă, vom reveni cu dezvoltările necesare.

În al doilea rând, credem că oricât de mult am vorbi despre înaintaşii noştri, trebuie să înţelegem că am făcut-o încă, într-o manieră... insuficientă. În amfiteatrele Almei Mater, repet adeseori aceeaşi convingere: ***nu există istorie cu întreruperi, cu perioade sau epoci absente. Speranţele noastre de mai bine se clădesc statornic pe opera celor dinaintea noastră.*** Fără îndoială, ***a privi în trecut şi a învăţa din lecţiile lui, reprezintă, aşa cum s-a mai spus, un act de pietate, înţelepciune şi de întărire sufletească. Ne place să credem că cei care vin după noi vor înţelege acest adevăr fundamental. Spre binele lor, al profesiei şi de ce nu, al tuturora.***

În al treilea rând, pornind de la faptul că situaţiile financiare reprezintă sinteza informaţională a contabilităţii, necesară majorităţii utilizatorilor, subliniem eforturile întreprinse pentru atenuarea unor diferenţe cauzate de factori sociali, economici şi juridici.

Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB) consideră că evoluţia şi progresul contabilităţii trebuie să aibă loc pe linia armonizării şi convergenţei informaţiilor conţinute în situaţiile financiare. Atenuarea eventualelor diferenţe de abordare în soluţionarea aceloraşi probleme este posibilă prin asigurarea comparabilităţii şi compatibilităţii informaţiilor financiar-contabile. Esenţială în acest sens este transpunerea reglementărilor europene şi internaţionale în versiunea fiecărei ţări utilizatoare.

Traducerile Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară sunt disponibile actualmente în peste 40 de limbi, inclusiv în toate limbile europene şi asiatice importante.[1]

Şi în fine, în al patrulea rând, reţinem că demonstrarea caracterului de ştiinţă al contabilităţii a constituit o preocupare fundamentală a principalelor Şcoli de contabilitate din România. Opiniile care susţin statutul de ştiinţă al contabilităţii au

---

[1] Vezi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs) incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Ed. CECCAR, Bucureşti, p.10.

Scanned with OKEN Scanner

devenit dominante. Cetăţile Almei Mater din Bucureşti, Cluj, Timişoara, Craiova şi Iaşi au elaborat în acest scop numeroase tratate, manuale şi studii.[1]

O bună parte dintre autorii de operă contabilă au definit şi fundamentat contabilitatea ca disciplină ştiinţifică, au dezvoltat şi reformulat concepte, principii şi reguli privind obiectul şi metoda contabilităţii, clasificarea conturilor, calculaţia costurilor etc. Doctrina contabilă a sporit esenţial printr-o largă recunoaştere a acestor puncte de vedere. În acest fel, opera înaintaşilor noştri a devenit parte integrantă a culturii economice româneşti şi implicit a celei europene.

După anul 1989, catedrele universitare de specialitate au elaborat numeroase tratate, studii şi lucrări prin care se realizează procesul de armonizare şi convergenţă a contabilităţii româneşti cu reglementările europene şi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară. ***Este cunoscută şi recunoscută în context contribuţia semnificativă a unor distinşi colegi de breaslă din centrele universitare Bucureşti, Cluj, Timişoara, Craiova şi nu numai. Despre Iaşi, modestia şi eleganţa demersului nostru, ne obligă să nu vorbim noi. Altfel spus, nu poţi vorbi astăzi în România despre contabilitate şi profesia contabilă, fără a aminti, direct sau indirect, de numele unor personalităţi emblematice: Mihai Ristea, Niculae Feleagă, Marin Toma, Dumitru Matiş, Atanasiu Pop, Iacob Petru Pântea, Ion Ionaşcu. În mod evident, lista noastră ar putea continua.***

---

[1] La aceste nume se adaugă după 1990, centrele universitare din Galaţi, Bacău, Suceava, Oradea, Arad, Constanţa, Sibiu etc.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II
FUNDAMENTELE ŞTIINŢIFICE ALE CONTABILITĂŢII

2.1. Condiţiile ontologice ale ştiinţei

Instituţie, bun social, ansamblu de cunoştinţe, putere sau "catalizator" al reproducţiei sociale, *ŞTIINŢA reprezintă în primul rând expresia vocaţiei spre progres a fiinţei umane.* Omul descoperă lumea determinat de necesităţile vieţii practice. Cunoştinţele dobândite devin informaţii.

Ele sunt sistematizate şi valorificate în binele social şi apoi transferate constant către o singură destinaţie: posteritate. *Printr-o acumulare sistematică şi perseverentă a informaţiei, ştiinţa a devenit edificiu vital pentru societatea umană.*

Monumentala figură a Renaşterii, Dumnezeiescul **Leonardo da Vinci** *considera ştiinţa drept "fiică a experienţei".*[1] Din acelaşi generos spaţiu al genialităţii, ceva mai târziu, **Galileo Galilei** susţine că scopul ştiinţei este de a descoperi adevărul, iar acesta provine din fapte şi nu din revelaţia divină. Curajosul savant propune trezirea omului de ştiinţă din "somnul dogmatic"[2]. În cunoaştere şi în ştiinţă, afirmă **Immanuel Kant**, experienţa este fără îndoială primul rezultat pe care-l produce intelectul[3]. Întregul proces al cunoaşterii se sprijină în opinia filosofului german pe patru concepte fundamentale: metodă, măsură sau cuantificare, intelect şi experienţă.

Într-o abordare mai largă, cu nuanţe filosofice şi morale, considerăm că asupra celui mai important edificiu al umanităţii, se pot face următoarele aprecieri:

• ştiinţa reprezintă un produs al cunoaşterii sistematizate, realizate de către om prin generalizarea adevărurilor confirmate de practică[4];

---

[1] Primul autor de operă contabilă, italianul Luca Paciolo, folosea frecvent expresia "Dumnezeiescul Leonardo da Vinci", având în vedere harul divin şi talentul de geniu al marelui renascentist.

[2] Pentru nonconformismul său exprimat public, savantul avea să se confrunte în 1633 cu forţa oarbă a legilor inchiziţiei.

[3] vezi Immanuel Kant, *Critica raţiunii pure*, Ed. Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1978, p.153

[4] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea de la geneză la performanţă şi controverse*, `n Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate nr.3/2000

Scanned with OKEN Scanner

• cunoaşterea ştiinţifică semnifică un proces cu caracter de permanenţă; noi descoperiri, nuanţări şi interpretări completează sau reconsideră valoarea "stocului" informaţional;

• caracterul relativ al adevărului descoperit lasă, de cele mai multe ori, suficient câmp de acţiune incertitudinii şi îndoielii[1];

• **transferul cunoaşterii dobândite în timp de la o generaţie la alta, conferă ştiinţei un pronunţat caracter cumulativ.** Străbunii noştri, afirmă Vitruvius, cel mai mare arhitect al Romei Antice, au statornicit obiceiul pe cât de înţelept, pe atât de folositor, de a transmite posterităţii, relatându-le în scris cugetările lor, pentru ca acestea să nu piară, ci, sporind de la o generaţie la alta, publicate în cărţi, *să ajungă treptat la o supremă subtilitate de doctrină*[2].

• ştiinţa are drept supremă virtute cunoaşterea adevărului, care poate fi apropiat nouă prin cultură şi educaţie[3];

• adevăratul om de ştiinţă nu poate fi infatuat. "Gloria" eventualelor sale descoperiri este copleşită de imensitatea "spaţiului" rămas încă... necunoscut. Pilda înţeleptului Socrate este fără egal. Înainte de a intra în Eternitatea Spiritului, marele filosof a rostit celebra frază: "Ştiu ceea ce ştiu, ştiu ceea ce nu ştiu, dar un lucru îl ştiu sigur: nu ştiu nimic." În lumea zilelor noastre nu-şi mai poate găsi locul un Pico dela Mirandola. Controversatul gânditor italian se adresa discipolilor săi în ultimele clipe de viaţă, spunându-le: *"asistaţi la moartea ultimului savant din ştiinţa chimiei care a cunoscut totul din domeniul său şi încă ceva în plus"*. Nu ştiu câtă chimie a cunoscut Pico dela Mirandola. *Ceea ce ştiu cu siguranţă, este că nu l-a "întâlnit" în cugetul său pe... marele şi modestul Socrate!*

• **ştiinţa reprezintă un sistem de afirmaţii logice, certe, verificabile în maximă măsură posibilă prin practică.** Ea exprimă ansamblul cunoştinţelor noastre dintr-un anumit domeniu al cunoaşterii. *Ştiinţa înseamnă în egală măsură teorie şi practică, aflate într-un continuu proces de dezvoltare şi intercondiţionare. Teoria descoperă esenţa fenomenelor şi proceselor, conceptualizează relaţiile dintre acestea, pune în evidenţă principii sau legităţi.*

---

[1] Într-o lucrare de referinţă pentru posteritate, iluministul Réné Descartes expune principiul fundamental al cunoaşterii: "*Dubito cogito, cogito, ergo sum*", "Mă îndoiesc, deci cuget, cuget deci exist" (vezi Réné Descartes, *Discurs asupra metodei*, Bucureşti, 1941)

[2] vezi Marcus Vitruvius Polio, *Despre arhitectură*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1964, p.274

[3] vezi E. Horomnea, *Conducerea prin contabilitate în condiţiile tranziţiei spre economia de piaţă* în *File din cronica permanenţelor învăţământului şi culturii economice la Iaşi*, Ed. Policromia, Piatra-Neamţ, p.124 s.u.

Scanned with OKEN Scanner

Expresie a cunoaşterii conceptualizate, **principiul sau legitatea** semnifică raporturile esenţiale, generale, repetabile şi relativ stabile, care se manifestă între fenomenele şi procesele lumii înconjurătoare[1].

Conceptul de **teorie** comportă în principal două abordări:

• în sens restrâns, teoria este un ansamblu de idei, de concepte abstracte, mai mult sau mai puţin organizate, aplicate unui domeniu particular;

• în sens larg, teoria este o construcţie intelectuală, sintetică, metodică şi organizată, cu caracter ipotetic, cel puţin în unele din părţile sale.

În concepţia reputatului profesor francez Bernard Colasse, teoriile contabilităţii trebuie să îndeplinească un triplu rol[2]:

• să permită explicarea fără ambiguitate a practicii contabile, oricât de diverse ar fi acestea, (rolul explicativ);

• să evalueze, dacă este nevoie, calitatea acestei practici, (rolul normativ);

• să prevadă soluţii adecvate pentru noile probleme care apar în acest domeniu (rolul previzional).

În concluzie, considerăm că :

• **Teoria** este un ansamblu de raţionamente care face accesibilă o anumită dificultate a practicii, pe care ulterior, o poate exprima inteligibil. Ea explică şi anticipează desfăşurarea fenomenelor şi proceselor dintr-un anumit domeniu. Enunţurile cuprinse într-o teorie ştiinţifică formează un corpus omogen, coerent şi logic prin care pot fi explicate majoritatea faptelor şi fenomenelor.[3]

• **Practica** *verifică adevărurile teoretice, stimulează dezvoltarea teoriei, impulsionând-o spre exprimări inteligibile şi generalizatoare.* Acolo unde o teorie nu este confirmată de practică, nu TEORIA în întregul ei este falsă, ci numai acea teorie. Conchidem prin a sublinia că *drumul parcurs de ştiinţa contabilităţii a fost predominant de la practică la teorie. Experienţa practică a anticipat şi modelat în bună măsură teoria contabilităţii. Numeroşi autori au elaborat teorii interesante, adesea seducătoare din punct de vedere intelectual, care explicau şi generalizau post factum practici deja intrate în uz*[4]. Confirmă acest adevăr primul "Tratat de contabilitate în partidă dublă" (Luca Paciolo, Veneţia, 1494). Strălucitul matematician

---

[1] Marele Arhimede a descoperit prin geniul său un principiu care îi poartă numele peste veacuri. Oriunde şi oricând, lichidul şi corpul solid scufundat în acesta, vor reacţiona în acelaşi fel, unul faţă de celălalt.

[2] vezi B. Colasse, *Comptabilité Générale*, 6e Édition, Ed. Economica, Paris, 2000

[3] D. Zaiţ, Al. Spalanzani, *Cercetarea în economie şi management*, Ed. Economică, Bucureşti, 2006, p.25.

[4] vezi O. Călin, M. Ristea ş.a., *Bazele contabilităţii*, E.D.P., Bucureşti, 1999, p.7

Scanned with OKEN Scanner

italian nu a creat sistemul de contabilitate în partidă dublă, ci a procedat la cea dintâi generalizare teoretică a unei practici deja utilizate în oraşele italiene.

• Ştiinţa reprezintă bunul cel mai de preţ al omenirii. Civilizaţia contemporană este de fapt rezultatul acestui "tezaur inestimabil", acumulat de societatea umană de-a lungul întregii sale existenţe. Iată de ce, se afirmă adeseori că istoria civilizaţiei umane este de fapt istoria ştiinţei[1].

Pentru a avea statut de ştiinţă, orice domeniu al cunoaşterii trebuie să îndeplinească următoarele patru condiţii:

• să aibă un obiect propriu de cercetare;

• să dispună de o metodă proprie în abordarea obiectului respectiv;

• să descopere şi să demonstreze legităţi sau principii care guvernează acel domeniu al cunoaşterii;

• să dispună de un vocabular sau o terminologie specifică.

2.2. Diversitate şi consens asupra statutului contabilităţii

Cercetarea economică reprezintă spaţiul în care se confruntă şi selectează axiologic elemente ale teoriei şi practicii. Constatăm deplasarea centrului de greutate în cercetările economice către administrarea afacerilor.[2]

Remarcăm apariţia unor preocupări sporite pentru studii de management, marketing şi nu în ultimul rând pentru domeniul *gestiunii optime a unor resurse limitate.* Indubitabil, ultimul aspect are în vedere contabilitatea. Într-o lume în care aproape totul se vinde şi se cumpără, prezenţa contabilităţii a devenit un postulat. *Nu se poate concepe capitalism fără contabilitate. Atât de strânsă este legătura între cele două realităţi, încât ne vine greu să precizăm dacă societatea capitalistă, în dezvoltarea ei, a generat contabilitatea sau dacă invers, contabilitatea în evoluţia ei, a generat capitalismul.*[3]

În aceste condiţii, o adevărată dispută s-a desfăşurat şi va continua probabil multă vreme, în jurul întrebării: *"Este sau nu ştiinţă contabilitatea?"*. Într-o nuanţare mai largă, în ce măsură contabilitatea poate fi considerată artă sau ştiinţă, tehnică sau joc social, limbaj de comunicare sau veritabil "bun social"?

---

[1] vezi J. C. Drăgan, M. C. Demetrescu, *Economistul mileniului III, Nicholas Georgescu-Roegen, profetul arhitect al noii gândiri*, Ed. Europa Nova, Bucureşti, 1994, p.70 s.u.

[2] vezi D. Zaiţ, Al. Spalanzani, op.cit., p.63

[3] W. Sombart, *Der moderner capitalismus,* München, 1935

Scanned with OKEN Scanner

În această problemă, lumea cercetătorilor se împarte în două mari categorii. Unii dintre aceştia susţin caracterul ştiinţific al contabilităţii, iar alţii o consideră drept tehnică, artă, limbaj, bun social sau "joc social". Nimic mai firesc. *Diversitatea de opinii constituie în ultimă instanţă un factor de progres în ştiinţă.*

Prezentăm în continuare o sinteză asupra principalelor puncte de vedere referitoare la statutul contabilităţii în procesul general al cunoaşterii.

2.2.1. Contabilitatea, artă

Dacă acceptăm ideea că arta este un ansamblu de reguli care interesează o profesie sau o activitate, evident contabilitatea este şi o artă. *Realizarea funcţiilor contabilităţii este de neconceput fără respectarea cu bună credinţă a unor reguli, principii sau norme definite social. Arta este măiestria sau priceperea specialistului de a exploata cunoştinţe empirice şi în egală măsură capacitatea de a utiliza raţional metode care să conducă la obţinerea unui anumit rezultat*[1]*. Calificarea contabilităţii drept "artă" începe cu Luca Paciolo, care într-o lucrare din 1514, respectiv "La scuola perfetta del mercati" prezintă noţiuni şi calcule comerciale, iar la sfârşit utilizează expresia "dell'arte della scrittura veneziana"*[2]*. Contabilitatea este "ştiinţa şi arta ţinerii conturilor" (Francesco Marchi, 1870). După René de la Porte, "contabilitatea este o ştiinţă şi numai tehnica sa este o artă.". Profesorul român Theodor Ştefănescu (1842-1909) numeşte mai întâi contabilitatea drept artă. Ulterior, acelaşi autor consideră contabilitatea drept "ştiinţa care ne învaţă arta de a stabili conturile şi de a uni socotelile unei Case de comerţ sau a oricărei alte Case publice care administrează fonduri"*[3]*. Dintr-un anumit punct de vedere contabilitatea poate fi considerată "arta" reprezentării abstracte, în limbaj cifric a unei realităţi concrete, respectiv realitatea economică.* Utilizarea unor concepte şi principii consacrate, stăpânirea mijloacelor de cuantificare şi consemnare corectă a evoluţiei faptelor şi fenomenelor economice solicită ştiinţă, moralitate şi independenţă. În forma lor ideală, aceste dimensiuni conferă contabilităţii atributul de artă. *Firesc, nu putem atribui contabilităţii calitatea de artă în sensul strict estetic al cuvântului. O lucrare recentă publicată în Franţa numeşte contabilitatea drept "arta de a înregistra şi sistematiza*

---

[1] vezi B. Esnault, Christian Hoarau, *Comptabilité financière*, Presses Universitaires de France, Paris, 1994
[2] vezi C.G. Demetrescu, *Istoria contabilităţii*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1972, p.73
[3] vezi Th. Ştefănescu, *Curs de contabilitate în partidă dublă*, Ed. a-II-a, Bucureşti, 1874, p.17

Scanned with OKEN Scanner

valoarea monetară a tranzacţiilor comerciale şi evenimentelor financiare, de a întocmi documentele contabile de sinteză şi de a interpreta rezultatele"[1].

Primele definiţii atribuite contabilităţii în Statele Unite ale Americii se axau în special pe funcţia tradiţională a acesteia, cea de "ţinere a registrelor". Evident, o operaţiune complexă, care cădea în sarcina unei persoane specializate, numită contabil. În 1941, Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi (A.I.C.P.A. – American Institute of Certified Public Accountants), a definit contabilitatea drept *"arta înregistrării, clasificării şi rezumării într-o manieră semnificativă, în exprimare bănească, a tranzacţiilor (operaţiunilor) şi evenimentelor (faptelor), care au caracter financiar, precum şi interpretarea rezultatelor acestei acţiuni."*[2] Ulterior, în 1980, acelaşi Institut, reformulează această opinie: "Contabilitatea oferă informaţii cantitative, preponderent de natură financiară, referitoare la o anumită entitate economică, în scopul elaborării deciziilor economice."[3]

Remarcă:

O anumită afinitate profesională, mă determină să reproşez abordării anterioare o singură nuanţă: de ce "contabilitatea oferă informaţii cantitative preponderent de natură financiară", când foarte bine ştim că ele sunt produsul contabilităţii? Pe această temă, am avut numeroase discuţii, atât în ţară cât şi în străinătate, cu reputaţi profesori de specialitate, inclusiv de finanţe. De cele mai multe ori, interlocutorii mi-au sugerat interpretarea conform căreia atributul financiar exprimă în acest context ideea de valoric sau monetar. De ce atunci să nu le numim simplu informaţii contabile în expresie monetară sau valorică? Omniprezenţa contabilităţii în universul economic a devenit deja o realitate consacrată.

2.2.2. Contabilitatea, tehnică

reprezintă o recunoaştere a caracterului logic şi riguros al acestei ştiinţe, al corelaţiei dintre adevărul economic şi informaţia contabilă. Dicţionarul explicativ al limbii române atribuie noţiunii de tehnică şi pe cea de ansamblu de procedee care ţin de practicarea unei anumite meserii, a unei ştiinţe.

---

[1] vezi N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol.I, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, p.167

[2] vezi Committee on Accounting Terminology, Accounting Terminology Bulletin No.1, (New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1953, p.9)

[3] vezi Statement of the Accounting Principles Board No.4, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1980, pag.40

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea, afirmă francezii Esnault şi Hoarau este o "tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare şi analiză a informaţiilor privind evenimentele economice şi juridice din viaţa întreprinderii "[1].

Ca tehnică de gestiune, contabilitatea poate fi considerată partea aplicativă a teoriei contabile". În mod constant, întreprinzătorii simt nevoia unui sistem coerent de principii şi obiective ale contabilităţii care să determine practici şi proceduri contabile. În acest fel tehnica contabilă devine parte aplicativă a teoriei contabile[2]. Cei care reduc contabilitatea la o simplă rutină, la operaţii de calcul sau registre, comit aceeaşi eroare cu cei care ar confunda matematica cu un caiet de socoteli[3]. Un răspuns logic şi argumentat la aceeaşi chestiune formulează Walter le Coutre, care apreciază că pentru practicianul care o utilizează după reguli schematice "ea este tot atât de puţin ştiinţă ca şi tabla înmulţirii pentru şcolari. Pentru omul de ştiinţă, cugetător şi cercetător în domeniul ştiinţei contabile ea este dimpotrivă, aşa cum este tabla înmulţirii pentru matematician şi filosof, obiect al unei cercetări serioase"[4].

Autorul fără noroc, italianul Benedetto Cotrugli prezintă regulile generale pentru ţinerea registrelor: memoriale, giornale, quaderno. El fundamentează curentul de gândire tehnicist, ca premisă pentru abordarea "ştiinţei conturilor". Pe aceeaşi linie se înscriu Jan Ympyn în sec. XVI, urmat de Pierre de Savonne, Giovanni Antonio Moscheti şi Edmond De Granges tatăl.

Într-o lucrare publicată în 1840 "La tenue des livres", francezul Louis Deplanque face distincţie între contabilitate ca ştiinţă a socotelilor şi tehnica ţinerii registrelor. Compatriotul său De Fages delimitează mişcarea valorilor ca succesiune de mutaţii într-un perimetru determinat, divizat în zone sau grupe, interne sau externe.

Jacques Richard insistă asupra statutului de tehnică a contabilităţii care evoluează sub impulsul practicii social-economice[5]. Contabilitatea asirienilor poate fi numită din punct de vedere al tehnicii o contabilitate statistică, deoarece se limita la numărarea obiectelor. Înainte de Paciolo contabilitatea veneţiană era organizată în partidă simplă, reflectând operaţiuni de casă, intrarea şi ieşirea acestor valori. După generalizarea partidei duble putem vorbi de dubla reprezentare a averii şi implicit de evoluţia contabilităţii ca tehnică de consemnare a fiecărei substanţe patrimoniale.

---

[1] vezi B. Esnault, Christian Hoarau, *op.cit.*, p.137
[2] vezi I. Ionaşcu, *Epistemologia contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 1998
[3] Vezi D. Voina, *Contabilitate generală*, Ed. Academiei, Braşov, 1947
[4] vezi W. le Coutre, *Zeitschrift fur Buchhaltung*, Berlin, 1914
[5] vezi Jacques Richard, *Comptabilités et pratiques comptables*, Dalloz, 1997

Scanned with OKEN Scanner

2.2.3. Contabilitatea, limbaj

"Vorbirea este însăşi esenţa lumii. Orice aspect al universului grăieşte în limbajul său, compus dintr-o infinitate de expresii".[1] Ilustrul om de cultură, literatul Edgar Papu, subliniază prin afirmaţia precedentă un mare adevăr. Rătăcind în bogăţia fără margini a lexicului românesc, am găsit undeva şi verbul *"a trage"*, care are 74 de înţelesuri[2].

Titanul de la Weimar, Johan Wolfgang Göethe, considera comunicarea drept un act al naturii. Ea asigură suportul cunoaşterii şi implicit cultura, acest oxigen al spiritului. **Progresul şi civilizaţia noastră reprezintă în ultimă instanţă rezultatul unei cunoaşteri acumulate şi transferate constant către "stocul informaţional" al umanităţii.**

Comunicarea este de neconceput fără existenţa unui limbaj. Marele Bernard Shaw aprecia că "într-o lume atât de complexă şi dificilă, un limbaj comun face o alianţă mai uşoară". *Contabilitatea poate fi numită pe drept cuvânt limbajul formalizat de comunicare în lumea afacerilor.* În această postură, limbajul contabil prezintă trei componente:

• *Sintaxa contabilă* ca ansamblu de reguli, metode şi proceduri utilizate pentru înregistrarea operaţiilor, colectarea şi prelucrarea informaţiilor, prezentarea şi publicarea documentelor de sinteză pe baza simbolurilor care constituie *vocabularul contabil*: debit, credit, rulaj, sold, activ, pasiv, cheltuieli, venituri, rezultate, situaţie netă etc.

• *Semantica limbajului contabil* atribuie un înţeles sau o accepţiune determinată semnelor transmise de contabilitate, făcând posibilă corelaţia dintre lumea reală, (întreprinderea) şi modelul care o reprezintă, (contabilitatea).

• *Latura practică* a limbajului contabil priveşte modul de comunicare şi utilizare a informaţiilor contabile, proces în cadrul căruia intră în "scenă" atât producătorii informaţiei contabile cât şi utilizatorii acesteia. Contabilitatea comunică prin limbajul "rece" dar relevant al cifrelor. Butada **"Cifrele nu guvernează lumea, dar ele exprimă maniera în care această lume este guvernată" ne face să credem în imparţialitatea contabilităţii, în "verdictul" pe care aceasta îl pronunţă în întreg spaţiul economic: de la micronivele până la megastructuri, concerne,**

---

[1] vezi Edgar Papu, *Concepţii specifice Renaşterii* în *Istoria filozofiei moderne de la Renaştere până la Kant*, Ed. Tess Expres, Bucureşti, 1996, p.11

[2] vezi *Dicţionarul Limbii Române*, Ediţia 1919, Bucureşti, p.635

Scanned with OKEN Scanner

holdinguri, companii transnaţionale. Gradul de legitimitate al managerului, analiza performanţelor economice ale firmei, nivelul şi structura costurilor, permit contabilităţii să formuleze "sentinţe" de genul: competent sau incompetent, profitabil sau neprofitabil, creştere economică sau decapitalizare, profit sau pierdere, bonitate sau insolvabilitate [1]etc. Exprimarea în etalon monetar, proprie contabilităţii conferă acestei ştiinţe o mare rază de acţiune, o impresionantă aderenţă la lumea afacerilor. Fostul preşedinte al Institutului Britanic de Management, profesorul Charles Renold consideră că ***"ştiinţa contabilităţii exprimă realitatea în limbajul cel mai universal, iar faptele unei mari diversităţi pot să fie prezentate într-un acelaşi tablou".*** Pentru a atinge asemenea performanţe, cunoaşterea şi comunicarea realizate prin contabilitate trebuie să aibă la bază un limbaj formalizat, o terminologie logică şi o exprimare inteligibilă. Precizăm de asemnea că prin limbajul contabil se exercită o influenţă asupra comportamentului "actorilor contabili", realizându-se şi un control asupra activităţii întreprinderii.[2] Asupra importanţei esenţiale a limbajului vom reveni în capitolul referitor la clasificarea conturilor.

2.2.4. Contabilitatea, joc social

Economia de piaţă presupune o competiţie permanentă, în care riscul "pluteşte" mereu în aer. *"Chi non s'arrischia, non guadagna"* spun italienii. "Cine nu riscă, nu câştigă", iată deviza asumării părţii negative a oricărui business. *Pragmatismul omului de afaceri, evitarea pe cât posibil a riscului şi obţinerea profitului determină utilizarea cu prioritate a informaţiei contabile în procesele de decizie economică.*

Crizele economice pe care societatea umană le traversează periodic sunt indiscutabil şi "crize de informare"[3]. O informare insuficientă, inexactă, cosmetizată, nerelevantă sau necontrolată, a generat numeroase fenomene de declin economic. Adeseori, o informaţie nereală este mai periculoasă decât lipsa de informare. Ultima

---

[1] E. Horomnea, *Financial Analysis of the Company and Economic decision maching: a case of study,* Proceedings of the 4th International Conference on the Management of Technological Changes, Chania, Greece, August 19-20, 2005

[2] vezi N. Feleagă, *Controverse contabile*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, p.57

[3] Într-un sens mai larg, orice situaţie de criză are la origine lipsa informaţiei relevante la momentul oportun. Transformarea instantanee a simbolurilor unei civilizaţii de vârf în adevărate ruine a căpătat deja dimensiunea unui coşmar planetar. "Tragedia americană" are la origine în ultimă instanţă o "criză de informare", sau mai exact o lipsă totală a informaţiei de prevenire absolut necesară pentru asigurarea oricărui sistem de securitate.

Scanned with OKEN Scanner

situaţie dezvoltă la utilizatorul circumspect sentimentul precauţiei, al amânării deciziei etc.

Diversele categorii de utilizatori: acţionari, potenţiali investitori, sindicatele, managerul, statul, clienţii, creditorii şi furnizorii, sunt purtătorii unor interese distincte în "spaţiul economic", adeseori contrarii. Beneficiarii externi ai ofertei informaţionale, cu precădere bancherii, creditorii şi potenţialii investitori solicită informaţii cât mai detaliate, în timp ce conducătorii de întreprinderi sunt dispuşi să "ofere" cât mai puţin, mai ales atunci când situaţia economică a firmei este nefavorabilă.

În practică, un manager "abil" este pus uneori în situaţia de a solicita producerea unor informaţii paralele de genul:

- un bilanţ real, utilizat ca bază în fundamentarea deciziilor firmei în care este direct implicat;
- un bilanţ "cosmetizat", întocmit în varianta optimistă, oferit băncilor, furnizorilor şi altor creditori;
- un bilanţ în "suferinţă", care subevaluează profitul şi implicit obligaţiile fiscale, destinat fiscului.

Profesionalismul, arta şi competenţa normalizatorilor, a cabinetelor de expertiză contabilă, trebuie să se interpună între aceste interese disjuncte, supunându-se sintagmei **Independenţă - Ştiinţă - Moralitate**. Presiunile permanente pe care aceste "grupuri de interese" le fac asupra normalizatorilor, conflictele mai mult sau mai puţin deschise între diferitele categorii de utilizatori, generează o anumită *"glisare"* sau alunecare a adevărului contabil, care, privind diferite segmente socio-profesionale, a căpătat numele de "joc social".

2.2.5. Contabilitatea, bun social

Prin natura şi funcţiile ei, contabilitatea a disciplinat viaţa economică, orientând-o spre alternative profitabile. În egală măsură, rigoarea contabilă a cultivat sentimentul încrederii în afaceri, a dezvoltat echilibrul economic şi ordinea întreprinzătorului.

Negustorul sau bancherul, clientul sau comerciantul, au fost determinaţi să probeze în relaţiile de afaceri o anumită "minima moralia", consemnată pentru prima oară pe vremea regelui Hammurabi (2003-1961 î.e.n.).

În urmă cu patru milenii, primul Cod de legi al lumii, Codul lui Hammurabi, conţinea o veritabilă clauză de **moralitate**, care obliga creditorul, (cel care a oferit împrumutul), să ierte de datorie şi dobândă pe debitor (persoana care a primit

Scanned with OKEN Scanner

împrumutul), atunci când acesta din urmă se află în stare de dificultate deosebită.[1] Ulterior, alături de Biblie şi norme reglementate juridic, contabilitatea a determinat menţinerea afacerilor în limitele unei anumite etici. **Ideea că pentru tot ceea ce faci, "vei da socoteală", aici sau în faţa Divinităţii, constituie prin ea însăşi, o chemare spre un bine moral şi social.** La o analiză atentă a scopului vieţii, găsim alături de preocuparea egoistă, materială, şi o preocupare altruistă, datoria traiului pentru alţii, pentru semenii noştri, pentru armonizarea vieţii sociale. Se poate vorbi astfel de un "bilanţ al faptelor sociale".[2]

Sintetizând, de la primele însemnări cu semnificaţie contabilă şi până la modelele de contabilitate computerizată din zilele noastre, "ştiinţa conturilor" a contribuit esenţial la apariţia şi consacrarea lui "homo economicus".

Viaţa şi practica economică au marcat punctele de reper ale acestui drum sinuos. Într-o ordine cronologică le amintim pe cele esenţiale: Codul lui Hammurabi, numeroase însemnări din aceeaşi arie a civilizaţiei asiro-caldeene, contabilitatea utilizată de greci şi romani, dreptul roman[3] cu referire specială la cel economic şi comercial, răspândirea cifrelor arabe (Leonardo Pisano, 1202), apariţia primului Tratat de conturi, (Luca Paciolo, 1494), Ordonanţa lui Colbert (1673), ş.a. Cei doi negustori ai lumii medievale europene, italianul şi hanseatul, aveau fiecare propriile zone geografice de manifestare. Alături de cavaler, călugăr, industriaş, bancher şi negustor, **în evul mediu intră în istorie "ţiitorul de registre".**[4] El va stăpâni arta socotitului şi afacerilor, secondat fiind de la sfârşitul secolului XV, de o teorie conceptualizată, respectiv "Summa" savantului italian Luca Paciolo. Acesta este momentul intrării contabilităţii în marea familie a ştiinţelor. Pentru prima oară, o practică a contabilităţii veneţiene, intrată deja în folosul comercianţilor, era generalizată teoretic şi publicată efectiv.

La un semimileniu după actul de "natus oficiale", contabilitatea a devenit prin marea ei utilitate un bun social, un instrument indispensabil pentru cunoaşterea universului economic, a patrimoniului omniprezent şi a modificărilor permanente ale

---

[1] Una din prevederile Codului precizează că atunci când focul sau apa a pustiit (păgubit) ogorul debitorului, creditorul trebuie să înmoaie **tabla de datorii**, să ierte în acel an pe debitor de datorie cât şi de dobânda aferentă. Cred că din această "minima moralia" ar trebui să înveţe şi instituţiile bancare ale zilelor noastre.

[2] vezi Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, Curs de Contabilitate Comercială Generală, Bucureşti, 1923, p.12 s.u.

[3] Despre civilizaţia romană, se afirmă că a reuşit să cucerească lumea cu crucea, cu legea şi cu spada.

[4] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea, premisă şi consecinţă a dezvoltării economico-sociale*, Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 2/2000

Scanned with OKEN Scanner

acestuia. Contabilitatea reprezintă o mentalitate multiplicatoare pentru progresul şi binele social.[1]

Principiul economicităţii, al eficienţei generale presupune cuantificarea prin calcule riguroase a efortului întreprins, comensurarea efectelor obţinute şi implicit a rezultatelor dobândite. Prin contabilitate s-a produs o mutaţie esenţială în lumea afacerilor. A avut loc trecerea de la empirism la rigoare, de la aprecieri arbitrare la adevărul economic şi imaginea fidelă.

Percepţia asupra contabilităţii cât şi asupra profesiei contabile au evoluat substanţial. Ea a fost pusă în corelaţie directă cu "binele social", pe care, numai o contabilitate "bun social" o putea genera. Dacă la nivelul anului 1941, A.I.C.P.A. (Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi) aprecia "ţinerea registrelor drept o artă a contabilului", patru decenii mai târziu, acelaşi for preciza: **"contabilitatea reprezintă un sistem informaţional care cuantifică, prelucrează şi comunică informaţii financiare despre o entitate economică, ceea ce permite utilizatorilor să opteze în mod raţional în procesul decizional."**

Contabilul modern, apreciază aceeaşi sursă, nu-şi limitează activitatea la operaţiunea de rutină referitoare la "ţinerea registrelor". El este integrat într-o serie de activităţi complexe referitoare la planificarea afacerilor, elaborarea bugetelor întreprinderii, optimizarea strategiilor şi politicilor financiar-contabile, calculul şi analiza costurilor, inclusiv probleme de expertiză, control, verificare şi audit."

La şirul momentelor de reper care au marcat procesul complex de dezvoltare şi modernizare al contabilităţii, se impune să menţionăm şi eforturile actuale. Avem în vedere amplul proces de armonizare şi standardizare al contabilităţii desfăşurat la nivel european şi internaţional. Într-un valoros tratat de contabilitate, reputatul autor francez Bernard Colasse, sublinia recent: *Contabilitatea întreprinderii este marcată esenţial în epoca contemporană de două fapte fundamentale: pe de o parte, normalizarea şi reglementarea contabilităţii generale, iar pe de altă parte, dezvoltarea cercetării contabile.*[2] Prin efectele create asupra creşterii economice, contabilitatea a influenţat pozitiv propăşirea materială şi spirituală. Nu este întâmplător faptul că statele care au promovat o contabilitate ştiinţifică, au dobândit şi un nivel de dezvoltare economică superioară.

---

[1] E. Horomnea, C.L. Pahone, *Company Annual Financial Statements During Technological Change*, Proceedings of the 4th International Conference on the Management of Technological Changes, Chania, Greece, August 19-20, 2005

[2] vezi B. Colasse, *Comptabilité Générale*, 6e Édition, Ed. Economica, Paris, 2000, p.20 s.u.

Scanned with OKEN Scanner

"Profesiunea de contabil şi contabilitatea au avut o contribuţie esenţială, nu numai la punerea în funcţiune a capitalului, a tuturor afacerilor, ci şi la dezvoltarea societăţii americane în întregul ei. Această profesiune menţine de mult timp o poziţie de mare responsabilitate, esenţială pentru încrederea pe care sunt clădite afacerile." Aprecierea elogioasă la adresa contabilităţii, menţionată anterior, aparţine fostului preşedinte al Statelor Unite ale Americii, Ronald Reagan, fiind conţinută într-un mesaj adresat către A.I.C.P.A., cu ocazia împlinirii unui centenar de existenţă, în luna mai, 1987.

În opinia noastră, contabilitatea înseamnă în ultimă instanţă ordine, rigoare, disciplină şi moralitate în viaţa economică. De aici deducem faptul că ea reprezintă pentru societatea umană, pentru progresul ei, un autentic "bun social".[1]

2.2.6. Contabilitatea, ştiinţă. Motivaţia acestui statut.

În concepţia noastră contabilitatea reprezintă un sistem de afirmaţii logice, un ansamblu de cunoştinţe teoretice, de concepte şi principii, verificate prin practică şi circumscrise unui domeniu determinat, respectiv universul economic[2].

Prin **univers economic** *înţelegem "spaţiul" în care se nasc, se modifică şi se sting raporturi economico-juridice exprimabile în bani.* Acestea din urmă generează mişcările de valori care modifică în permanenţă mărimea şi structura unui patrimoniu dat.

Precizăm că ştiinţa contabilităţii realizează cele cinci paradigme fundamentale pentru cunoaştere:

- *abordarea inductivă* care presupune elaborarea teoriilor prin generalizarea observaţiilor furnizate de practicile contabile;
- *abordarea deductivă* care defineşte în prealabil obiectivele pe baza cărora sunt deduse postulatele, principiile şi regulile contabile;
- *abordarea predictivă* care presupune capacitatea regulilor şi principiilor contabile de a anticipa evoluţia viitoare a faptelor economice;
- *abordarea comportamentală* care ia în consideraţie reacţia utilizatorului individual în urma accesului la informaţia contabilă;

---

[1] Expresia "bun social" a fost atribuită ştiinţei în general de către savantul John Bernal (vezi J. Bernal, *Ştiinţa în istoria societăţii*, Ed. Politică, Bucureşti, 1964)

[2] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea, premisă şi consecinţă a dezvoltării economico-sociale*, Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate nr.2/2000

Scanned with OKEN Scanner

• *abordarea economică sau pragmatică* porneşte de la premisa că informaţia contabilă este de fapt un bun economic, asemeni produselor şi serviciilor.

Ştiinţa dă expresie adevărului în concepte[1]. Domeniul contabilităţii dispune de legităţi şi principii care guvernează întregul univers economic. *Dubla reprezentare a aceluiaşi patrimoniu conduce implicit la principiul fundamental al contabilităţii în partidă dublă, respectiv:*

ACTIV = PASIV

O primă explicaţie care justifică relaţia de echilibru anterior menţionată este: **aceeaşi realitate economică, respectiv patrimoniul sau averea firmei este abordată concomitent sub un dublu aspect:**

• ca realitate materială, concretă, palpabilă, regăsită în structura activului (ACTIV);

• ca abstractizare a drepturilor şi obligaţiilor asupra bunurilor exprimabile pecuniar, regăsită în structura pasivului (PASIV). Această abordare permite stabilirea provenienţei sau modului de dobândire, de "apropiere" a bunurilor din ACTIV.

Reputatul profesor german Werner Sombart atribuie contabilităţii caracterul de ştiinţă, menţionând în acest context următoarele trei atribute[2]:

• *secularizarea contabilităţii* în sensul de universalitate, omniprezenţă şi permanenţă. În spaţiul economic contabilitatea este utilă social, raţionamentele ei operează oriunde şi pentru toţi;

• *diferenţierea contabilităţii* în sensul fundamentării acesteia pe legităţi şi principii distincte, care o delimitează de alte domenii ale cunoaşterii;

• *democratizarea contabilităţii* în sensul de accesibilitate. Contabilitatea poate fi cunoscută şi înţeleasă de orice persoană care doreşte să se instruiască în acest domeniu.

Din şirul lung al *autorilor străini care au promovat şi fundamentat caracterul de ştiinţă al contabilităţii menţionăm, în mod selectiv, doar câteva nume.*

În secolul XVI Jean Ympyn afirmă că "ţinerea registrelor şi socotelilor este o nobilă artă şi ştiinţă". În acelaşi veac se raliază acestei opinii Simon Stevin. Un secol mai târziu, Giovani Domenico Peri consideră contabilitatea drept ştiinţă a administraţiei iar Jacques Savary plasează acest mod de cunoaştere în rândul ştiinţelor

---

[1] vezi D. Rusu, *Bazele contabilităţii*, E.D.P. Bucureşti, 1980, p.289
[2] vezi W. Sombart, *Die drei Nationalo Konomien*, Munchen, 1930

Scanned with OKEN Scanner

economice (Le parfait negociant, 1672). Promotori ai contabilităţii ştiinţifice sunt de asemenea reprezentanţii şcolilor italiene:

• lombardă, Francesco Villa ("Elementi di amministrazione e contabilita, 1850);

• toscană, Giusepe Gerboni ("La ragioneria scientifica" 1886);

• veneţiană, Fabio Besta ("La ragioneria", 1891).

Contribuţii esenţiale aduc în acelaşi domeniu:

• Pierre Robert Coffy: contabilitatea este o ştiinţă social economică a cărui obiect îl constituie mişcarea şi transformarea capitalului, determinarea cauzelor şi efectelor acestor modificări (Tableau Synoptique des principes généraux de la tenue des livres à parties doubles, 1833);

• Leon Gonberg: contabilitatea este ştiinţa socotelilor care facilitează analiza şi interpretarea fenomenelor economice;

• J. Fr. Schär dezvoltă conceptul matematic şi argumentează fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii (Versuch einer Wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung, 1890).

Marele gânditor german percepe contabilitatea ancorată în cele trei timpuri ale existenţei unei întreprinderi. Într-o lucrare de referinţă, autorul subliniază: *"Contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, consilierul prezentului şi ghidul indispensabil al viitorului"*[1]. Impecabilă această remarcă prin care se exprimă aderenţa *permanentă* a "ştiinţei conturilor" la praxisul economic. Contabilitatea a fost considerată de asemeni drept ramură a ştiinţelor matematice. Această abordare are în vedere utilizarea largă a instrumentului matematic în calculele contabilităţii, cât şi faptul că primul autor de operă contabilă scrisă a fost un ilustru matematician, respectiv Luca Paciolo. Se includ aici Giovanni Antognio Tagliente, Girolamo Cardano, Bertrand François Barrême, Jacques Savary, Giuseppe Forni etc. Fondatorul şcolii veneţiene, italianul Fabio Besta, menţionat anterior, consideră contabilitatea drept "ştiinţă a controlului", cu rol esenţial în administrarea întreprinderii[2].

*

* *

[1] vezi J. Fr. Schär, *Buchhaltung und Bilanz*, Ed. a-VI-a, Berlin, 1932

[2] vezi Fabio Besta, *La ragioneria*, Bologna, 1880

Scanned with OKEN Scanner

Demonstrarea caracterului de ştiinţă al contabilităţii a constituit o preocupare fundamentală a principalelor Şcoli de contabilitate din România. Pornind de la premisa că *"existenţa unei ştiinţe se afirmă, nu se discută"*, opiniile care susţin caracterul ştiinţific al contabilităţii au devenit dominante. Universităţile din Bucureşti, Cluj, Timişoara, Craiova şi Iaşi au elaborat în acest scop numeroase tratate, manuale şi studii. La acest demers s-au înscris ulterior şi facultăţile de profil economic înfiinţate după 1990. avem în vedere contribuţiile aduse de centrele universitare din Suceava, Bacău, Galaţi, Constanţa, Arad, Oradea, Sibiu, etc.

Merite incontestabile au reputaţii profesori Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, C.G. Demetrescu, Dumitru Voina, Ion N. Evian, Ştefan Dumitrescu, Cornel Olariu, Dumitru Rusu, ş.a. Bunăoară, profesorii Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu consideră contabilitatea drept "ramură a ştiinţelor sociale, care se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din patrimoniul unei persoane, fizice sau juridice."[1]

Cu forţa argumentului academic, o bună parte din autorii menţionaţi au definit şi fundamentat contabilitatea ca disciplină ştiinţifică, au dezvoltat şi reformulat concepte, principii şi reguli privind obiectul şi metoda contabilităţii, clasificarea conturilor, calculaţia costurilor etc. Doctrina contabilă a sporit esenţial printr-o largă recunoaştere a acestor puncte de vedere. Opera valoroasă a înaintaşilor a devenit parte integrantă a culturii economice româneşti şi prin aceasta a celei europene şi universale. Un asemenea proces devine implicit în condiţiile globalizării.

La timpul prezent, în plină creaţie ştiinţifică se află numele unor reputaţi autori de operă contabilă, care dezvoltă teoria şi practica acestui domeniu.

De altfel, întreaga noastră formaţie intelectuală se sprijină pe înstructurarea operei înaintaşilor, la care se adaugă elemente de aport propriu: interpretări, nuanţări şi completări.[2]

Neinspirate pe planul acestui demers, sunt după părerea noastră, "creaţiile" realizate de-a lungul timpului de dragul inovaţiei cu orice preţ, care, redescoperă adevăruri arhicunoscute.... A spune aceleaşi lucruri, încâlcit şi incoerent, a reformula alambicat, ceea ce s-a exprimat deja cu atâta claritate, numai pentru că

---

[1] vezi Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, *Curs de contabilitate Comercială Generală în legătură cu Dreptul şi Legile speciale Comerţului*, Bucureşti, 1923, p.6

[2] vezi E. Horomnea, *Change and Reconsiderations Regarding the Accouting Statue in the Managerial processes*, în *Management of Technological changes*, 2nd Conference International, Ed. Economică, Bucureşti, 2001

Scanned with OKEN Scanner

"nimeni nu a mai spus aşa", este ilogic, incorect şi neconstructiv. O asemenea pseudocreaţie devine un veritabil chin pentru sărmanul cititor... A complica lucrurile simple, este mai păgubos decât a nu încerca să le rezolvi deloc.

După prezentarea principalelor opinii privind statutul contabilităţii în procesul general al cunoaşterii, (ştiinţă, tehnică, artă, limbaj, joc social sau bun social), apreciem că un răspuns tranşant şi exclusivist la această întrebare riscă să alunece în eroare şi subiectivism.

Să explicăm această afirmaţie:

Contabilitatea este în opinia noastră o ştiinţă, dar ea devine în mâna profesionistului autentic o adevărată artă, o probă a vocaţiei şi un limbaj de comunicare în lumea afacerilor. Interese diverse manifestate "discret" de utilizatori diferiţi, fac din "glisarea" adevărului contabil un "joc social". Dacă avem în vedere efectele nemijlocite asupra stării de prosperitate a unei naţiuni, ea tinde să devină, aşa cum am văzut, un autentic "bun social".

Există şi vor exista în continuare adepţi ai opiniei conform căreia contabilitatea este de fapt o tehnică prin intermediul căreia poate fi cunoscut în limbaj cifric, monetar, universul economic. Evident că o asemenea abordare exclude implicit caracterul de ştiinţă al contabilităţii. Este o problemă de filozofie a ştiinţei, mai exact de ontologie a acesteia, în care disputa trebuie să rămână în limitele unei confruntări academice.[1] Fără a încerca o pledoarie "pro domo", suntem datori să exprimăm punctul nostru de vedere.

În concepţia noastră CONTABILITATEA ESTE O ŞTIINŢĂ, deoarece[2]:

• există în universul economic grupul de fapte şi fenomene, respectiv mişcările de valori exprimabile pecuniar (în bani) care constituie obiectul contabilităţii. Dubla reprezentare a bunurilor separate patrimonial, care aparţin persoanei fizice sau juridice, modificările şi transformările patrimoniului în cadrul unor raporturi juridico-economice determinate, inclusiv rezultatele obţinute, sunt cuantificate şi consemnate sistematic şi cronologic de către contabilitate;

---

[1] vezi E. Horomnea, C. Pahone, *The faithful image between possibility and reality in the Technological change conditions*, în *Management of Technological changes*, 2nd Conference International, Ed. Economică, Bucureşti, 2001

[2] vezi E. Horomnea, *Prolegomene pentru statutul de ştiinţă al contabilităţii*, în N. Tabără, *Contabilitate naţională*, Ediţia a III-a, Ed. Moldova, Iaşi, 2001

Scanned with OKEN Scanner

• demersul logic realizat de contabilitate are la bază o gândire raţională, o cunoaştere graduală a domeniului investigat, mijloace şi procedee specifice care permit pătrunderea în esenţa fenomenelor şi proceselor. Toate aceste elemente se regăsesc în cea de-a doua condiţie a "ştiinţei conturilor", respectiv metoda contabilităţii;

• logica internă a mişcărilor de valori, relaţiile de echilibru valoric, conexiunile dintre fapte şi fenomene aparent diferite, sunt puse în evidenţă prin legităţi sau principii care guvernează "materia contabilă" şi implicit contabilitatea ca ştiinţă;

• contabilitatea operează cu un vocabular, cu o terminologie specifică Categoriile sau noţiunile la care acesta face apel: cont, activ, pasiv, debit, credit, bilanţ, activ net, rentabilitate, sold, rulaj etc. constituie "suportul noţional" prin care sunt culese, prelucrate, sistematizate şi comunicate informaţiile contabilităţii.

De fapt, prin argumentarea noastră am inventariat cele patru condiţii necesare şi suficiente pentru a recunoaşte statutul de ştiinţă al contabilităţii: obiect, metodă, legităţi şi vocabular propriu.

Există cercetători care procedează la o abordare diferită de a noastră. Aceştia iau în consideraţie numai regulile contabile precise, sistemul de norme, mecanismul de funcţionare al partidei duble, modalităţile de operare în conturi (rulaje, total sume, solduri debitoare sau creditoare). Cu aceste argumente, susţin ideea că în cazul contabilităţii, avem de-a face cu o tehnică formalizată pusă în slujba obţinerii de informaţii necesare elaborării deciziilor economice.

Este falsă şi lipsită de substanţă această interpretare simplistă care reduce domeniul vast al cunoaşterii contabile la o simplă tehnică, abrutizantă şi repetitivă, accesibilă oricărui "specialist" (a se citi nonspecialist), "forjat" la "incandescenţa" unor cursuri galopante de câteva săptămâni sau luni de zile ... Lipsiţi de prejudecăţi, de adversităţi preconcepute, "trebuie să privim realitatea cu ochii neinjectaţi de pasiunile omeneşti", aşa cum o cerea marele filozof Fr. Bacon. Numai în aceste condiţii vom înţelege că suntem de fapt în faţa unei probleme care reclamă în egală măsură onestitate ştiinţifică şi probitate profesională.

Soluţionarea ei ne obligă:[1]

---

[1] vezi E. Horomnea, *Tradiţie şi schimbare în contabilitatea românească*, în volumul Conferinţei Internaţionale *Cultura organizaţională şi schimbare tehnologică*, Fundaţia "New Europe College", Iaşi, decembrie, 2000

Scanned with OKEN Scanner

• să recunoaştem omniprezenţa contabilităţii în praxisul economic al tuturor timpurilor[1] ca realitate obiectivă şi nu impusă de cineva. Contabilitatea se autoimpune prin rigoarea şi logica economică pe care le exprimă şi legitimează deopotrivă;

• să privim contabilitatea şi în "adâncimile" spiritului, în contextul unor elogioase reflexii pe care minţi luminate, uneori geniale, le-au făcut la adresa ei, fără a fi contabili sau purtători ai unor interese mercantile. Renascentiştii Leonardo da Vinci sau Luca Paciolo, titanii Göethe sau Eminescu, inginerul Henry Fayol sau viitorologul Johan Galtung, sociologii Karl Marx sau Bertrand de Jouvenel, nu au fost contabili. Cu profunzimea gândirii lor au iluminat spiritul Europei şi al umanităţii.

Contabilitatea trebuie înţeleasă ca ansamblu de cunoştinţe (informaţii) agregate, fundamentat pe principii şi postulate verificate de practica economică. Echilibrele valorice ale contabilităţii domină "spaţiul economic" aşa cum "numărul domină universul" (în expresia "dumnezeiescului" Leonardo da Vinci).

Sistemul de principii, norme şi convenţii contabile "asistă" producerea unei oferte informaţionale imperfecte, dar credibile şi de neînlocuit! Încrederea în afaceri, riscul sau profitabilitatea acestora, credibilitatea partenerului, bonitatea clientului, sunt de neconceput fără aportul esenţial al informaţiilor contabilităţii.

Este adevărat că prezenţa "acestei ingenioase creaţii a spiritului" (am citat opinia lui Göethe despre contabilitate)**, se manifestă discret, nezgomotos, lipsită de acel ceva "spectaculos"... Din spatele cortinei, contabilitatea oferă cu generozitate "oxigenul" oricărei afaceri: informaţia adecvată şi relevantă, meritându-şi pe deplin statutul de ŞTIINŢĂ constituită şi consacrată.[2]**

Inclusiv pentru fair-play-ul ei, acela de a spune atât de multe, tăcând[3]. Indiscutabil, lumea "tăcută" şi rece a cifrelor dispune de această superioară vocaţie.

---

[1] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea şi dezvoltarea economico-socială,* Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.2/2000. Avem în vedere aici prezenţa contabilităţii ca practică şi nu ca ştiinţă constituită (sec.15).

[2] vezi E. Horómnea, *Tradiţie şi schimbare în contabilitatea românească,* în volumul Conferinţei internaţionale *Cultură organizaţională şi schimbare tehnologică,* Fundaţia Ştiinţifică Internaţională "New Europe College", Iaşi, 2000

[3] Marele om de spirit, Tudor Muşatescu scria printre altele: "nimeni nu va şti vreodată cât de multe am spus, tăcând".

Scanned with OKEN Scanner

"Ştiinţa conturilor" rămâne oricum cea mai serioasă sursă de informare asupra întregii activităţi economice, atât la nivel micro cât şi la macronivele. "Contabilitatea este cea mai importantă sursă de informare economică a unei naţiuni, subliniază Oskar Morgenstern."[1] Aproape toate deciziile economice, continuă acelaşi autor, au la bază informaţia contabilă sau derivate ale acesteia. *De la cifrele relevante ale conturilor, care prin reguli precise de funcţionare exclud arbitrariul şi ambiguităţile şi până la sintezele superioare concretizate prin bilanţ, anexă, analiză comparativă şi calcule previzionale, străbate rigoarea inspirată de ştiinţa calculului economic.*

Importanţa contabilităţii rezidă în valoarea ei universală, în funcţionalitatea acesteia pe toate treptele dezvoltării societăţii omeneşti. Printr-un sistem de notaţii specifice, contabilitatea observă, consemnează şi cuantifică, devenind astfel un reuşit mijloc de conducere şi orientare a întregii activităţi economice.[2]

2.2.7. În loc de concluzii, câteva reflecţii asupra contabilităţii

După abordările teoretice referitoare la geneza şi evoluţia contabilităţii, la statutul şi obiectul acesteia în procesul general al cunoaşterii, se impune formularea unui răspuns tranşant la o întrebare punctuală de genul:

Cum poate fi definită contabilitatea în sensul cel mai strict al cuvântului? În opinia noastră, un răspuns succint al problemei în discuţie este de maniera:

Contabilitatea

reprezintă ansamblul coerent al operaţiilor de consemnare (înregistrare), cuantificare, prelucrare şi comunicare a informaţiilor contabil-financiare, referitoare la un patrimoniu determinat, inclusiv modificările acestuia în cadrul unei perioade de referinţă.

Expresia "modificările acestuia" pune în evidenţă, în mod implicit, rezultatele administrării patrimoniului sub diferite grade de apreciere. Performanţele manageriale devin astfel proba şi măsura legitimităţii organului de decizie. Perioada de referinţă coincide, de regulă, cu durata unui exerciţiu financiar.

---

[1] vezi O. Morgenstern, *Experiment und Berechnungen grossen umfags, în Der Wirschaftswissenschaft*, Berlin, 1956

[2] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea construcţiilor şi transporturilor*, Univ. "Al. I. Cuza" Iaşi, 1986

Scanned with OKEN Scanner

O detaliere sumară a definiţiei propusă pentru contabilitate, presupune explicitarea etapelor anterior menţionate.

Consemnarea

semnifică înregistrarea elementelor patrimoniale (de avere) existente la un moment dat, inclusiv a operaţiilor economice care modifică această realitate, printr-un sistem de documente adecvate. Este constatarea de fapt a realităţii economice, a unui "adevăr" economic în continuă mişcare, la locul şi momentul producerii tranzacţiilor, evenimentelor, proceselor şi fenomenelor economice, fiind totodată premisa obţinerii unei imagini fidele.

Cuantificarea

reprezintă măsurarea valorilor economice într-un limbaj unitar, care le face comparabile, relevante şi necesare pentru nevoile utilizatorilor. Exprimarea monetară, şi prin excepţie în alte etaloane, constituie esenţa acestei etape. "Moneda este unicul numitor comun al tuturor operaţiunilor economice, astfel încât aceasta devine singura unitate de măsură practică, prin care să se asigure obţinerea de date financiare *comparabile.*[1]

Prelucrarea

semnifică ansamblul operaţiilor de agregare şi grupare (structurare) a datelor contabile obţinute în urma consemnării şi cuantificării.

Concentrarea informaţiei contabile pe diferite nivele de prelucrare reprezintă de fapt o rafinare sau sintetizare a mesajului conţinut. Ea poate avea loc la intervale diferite de timp. Avem în vedere situaţii centralizatoare referitoare la anumite perioade, (zilnic, decadal), balanţele de verificare lunare şi documentele de sinteză, respectiv situaţiile financiare anuale: bilanţul, contul de profit şi pierdere, situaţia modificării capitalurilor proprii, situaţia fluxurilor de trezorerie etc.

Comunicarea

reprezintă punerea la dispoziţia utilizatorilor a informaţiilor contabile agregate şi sistematizate. Ea poate îmbrăca una din formele:

- raportare în Adunarea Generală a Asociaţilor şi Acţionarilor;
- publicare rezumativă a situaţiilor financiare în Monitorul Oficial;
- broşuri sau plachete puse la dispoziţia publicului interesat;
- tablouri de bord, ca sinteze informaţionale oferite conducerii firmei, pentru elaborarea procesului decizional.

---

[1] vezi Belverd E. Needles, *op. cit*, p.13

Scanned with OKEN Scanner

O abordare tridimensională a contabilităţii este realizată de profesorul Bernard Colasse într-o lucrare de referinţă, respectiv "Contabilitate generală". În această viziune, contabilitatea este:

- instrument de descriere şi modelare a întreprinderii;
- sistem de prelucrare a informaţiilor necesare acestei modelări;
- practică sau joc social, înscrise într-un sistem de restricţii reglementate.[1]

2.3. Cadrul conceptual al contabilităţii, componentă a teoriei contabile

Contabilitatea reprezintă teorie şi practică, aflate într-un proces de continuă perfecţionare. **Teoria** generalizează adevăruri existente în practică, le exprimă într-o manieră inteligibilă, sub forma conceptelor şi legităţilor. "Pragmatismul" teoriei se realizează prin finalitatea acesteia, prin aderenţa ei la problemele practicii. Teoria are drept scop impulsionarea progresului şi eficienţei practicii. Altminteri, o teorie de dragul teoriei, nu este demnă de acest nume.

Oferta informaţională a contabilităţii trebuie să satisfacă exigenţe sporite ale utilizatorilor externi, prin redactarea unor situaţii financiare adecvate. În acest scop, Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB) a elaborat Cadrul general privind întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare, cu referiri speciale la:[2]

- *obiectivul situaţiilor financiare*, respectiv furnizarea informaţiilor despre poziţia financiară, performanţele, (rezultatele) şi modificările poziţiei financiare ale întreprinderii;
- *caracteristicile sau atributele calitative ale informaţiilor* conţinute în situaţiile financiare, din care rezultă utilitatea acestora;

- *inteligibilitatea*, informaţia trebuie să fie înţeleasă uşor de către utilizatori;

- *relevanţa*, solicită acele informaţii care sunt necesare pentru influenţarea deciziilor economice ale utilizatorului;

- *credibilitatea*, pretinde ca informaţia să fie neutră, nepărtinitoare, lipsită de influenţe, şi evident să nu conţină erori semnificative;

---

[1] vezi B. Colasse, *Comptabilité générale*, Ed. Economică, Paris, 1993

[2] vezi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, şi Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr.1752/2005

Scanned with OKEN Scanner

- *comparabilitatea,* solicită ca informaţia să poată fi comparată în timp, identificându-se astfel tendinţele de evoluţie ale întreprinderii, inclusiv multiple posibilităţi de analiză economică;

• *definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor reprezentate în situaţiile financiare*, respectiv active, datorii, (obligaţii), capital propriu, venituri şi cheltuieli;

• *conceptele de capital şi de menţinere a capitalului,* unde apar noţiunile de capital financiar, capital propriu şi capital fizic;

• *menţinerea capitalului financiar şi obţinerea profitului,* presupun ca valoarea financiară (monetară) a activelor nete de la sfârşitul perioadei să fie mai mare decât cea de la începutul perioadei, după excluderea oricăror distribuiri către proprietari şi a oricăror contribuţii ale acestora în perioada analizată;

• *menţinerea capitalului fizic* şi obţinerea profitului are loc numai atunci când capacitatea fizică, productivă a întreprinderii la sfârşitul perioadei este mai mare decât cea de la începutul perioadei, cu excluderea elementelor menţionate în paragraful anterior;

• *conceptul de capital propriu* este sinonim cu cel de activ net, sau valoare reziduală obţinută prin deducerea datoriilor întreprinderii din totalul activului deţinut de aceasta.

Apreciem că sistemul de noţiuni şi categorii propus prin Cadrul conceptual al contabilităţii este susceptibil de unele ameliorări. Prin natura şi conţinutul acestuia se dezvoltă **teoria** generală a contabilităţii, latură "discretă" şi inseparabilă a ştiinţei contabile. Actualmente, Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB) elaborează în interesul publicului (utilizatorilor) un set unic de standarde de contabilitate de înaltă calitate, globale. Ele solicită informaţii transparente şi comparabile pentru raportările financiare.[1]

2.4. Locul contabilităţii în sistemul general al clasificării ştiinţelor

Epoca modernă a schimbat fundamental rolul şi importanţa ştiinţei. "În ultima vreme, afirmă J. D. Bernal, ştiinţa a devenit ceea ce tehnica a fost dintotdeauna: parte integrantă a forţelor de producţie ale societăţii. Principiul tehnic *<a şti cum să faci>* trebuie să se sprijine pretutindeni pe principiul *<a şti de ce să faci aşa>*"[2]. Milenii în

---

[1] vezi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, pag.3

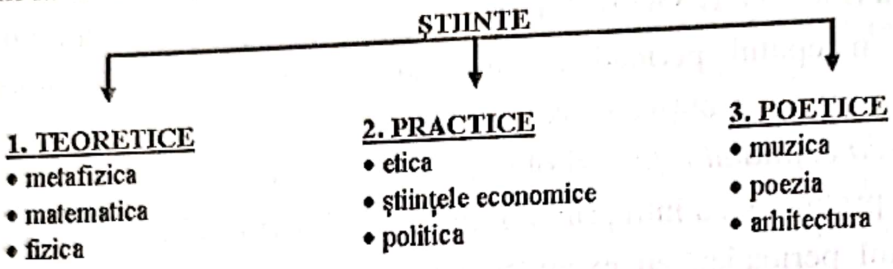
[2] vezi J. D. Bernal, *Ştiinţa în istoria societăţii*, Ed. Politică, Bucureşti, 1964, p.392

Scanned with OKEN Scanner

şir, cunoaşterea empirică s-a transformat treptat într-o cunoaştere sistematică. Adevărurile ei au primit girul practicii. În acest mod, au apărut şi s-au dezvoltat ulterior toate ştiinţele.

Pe măsura delimitării domeniilor de cercetare, a conturării unor metode şi tehnici specifice, s-a pus problema poziţionării fiecărei ştiinţe în sistemul general al cunoaşterii.

Clasificarea generală a ştiinţelor îşi are originile în antichitate. Prima abordare o întâlnim la Aristotel, care structurează ştiinţele în trei ramuri[1]:



După obiectul de studiu, distingem:

• *ştiinţe ale naturii,* care studiază relaţiile dintre fenomenele naturale: astronomia, geologia, fizica, chimia, biologia;

• *ştiinţe sociale* sau umane, care studiază raporturile dintre oameni, inclusiv omul ca membru al societăţii: ştiinţele juridice, ştiinţele economice, ştiinţele de gestiune, sociologia, istoria etc.

Secolul XX conturează contabilitatea drept o ştiinţă socială, pornind de la premisa că prin abordarea domeniului economic, "ştiinţa conturilor" determină esenţial comportamentul economic al individului şi implicit evoluţia generală a societăţii.

Contabilitatea este o ştiinţă socială cu aplicaţii diverse la "praxisul economic". Din aceste considerente francezul Leo - Paul Lauzon consideră că prin natura şi funcţiile ei contabilitatea este în acelaşi timp o ştiinţă socială şi o ştiinţă aplicativă[2].

Contabilitatea este o ştiinţă socială deoarece:

• reprezintă o creaţie a fiinţei umane;

• reflectă activităţi, fenomene, evenimente şi fapte sociale;

• produce situaţii financiare care modifică comportamentul indivizilor, şi care au implicit un impact social;

---

[1] vezi Anton Dumitriu, *Teorie, ştiinţă, sistem* în volumul *Philosophia mirabilis*, Ed. Fundaţiei Culturale Române, Bucureşti, 1992

[2] vezi I. Ionaşcu, *Epistemologia contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 1997

Scanned with OKEN Scanner

• informaţiile contabile sunt generate de entităţi distincte, care făcând parte din societate, se referă la agenţi sociali;

• este dependentă sau influenţată de fenomene sociale.

Contabilitatea este o ştiinţă aplicativă, deoarece:

• acţionează într-un mediu real, consemnând fenomene reale;

• presupune aplicarea unor cunoştinţe acumulate. Cunoştinţele teoretice sunt aplicate în lumea reală, concretă.

Fiind o ştiinţă socială contabilitatea este revendicată actualmente de două familii de ştiinţe: ştiinţele economice şi ştiinţele de gestiune. Trecerea de la societatea industrială la societatea informaţională reprezintă una din "megatendinţele" secolului nostru, mai precis ale perioadei de după anii 1960.

În economia informaţională cea mai importantă resursă este informaţia. Această mutaţie a impus delimitarea unui nou domeniu al cunoaşterii, respectiv cel al ştiinţelor de gestiune. Ca disciplină, contabilitatea se poziţionează astăzi în domeniul ştiinţelor de gestiune. Această nouă viziune rezultă din funcţia pragmatică a contabilităţii, din prezenţa ei în administrarea oricărei afaceri. Marile şcoli de afaceri americane (Stanford, Harvard, MIT, Wharton etc) şi din unele ţări ale Europei Occidentale atribuie contabilităţii rolul de "instrument de gestiune a afacerilor" ("autil de gestion" sau "tool of management").

Într-o asemenea abordare, contabilitatea capătă noi valenţe în procesul decizional al întreprinderii. Aici se gestionează resursele umane, materiale, financiare şi informaţionale, urmărindu-se reducerea efortului şi maximizarea veniturilor. *În aceste condiţii, considerăm contabilitatea drept* ***ştiinţă de gestiune, inclusă evident în familia ştiinţelor sociale.***

"Tratatul de economie contemporană" consideră contabilitatea înstructurată în cadrul ştiinţelor economice funcţionale, ca parte a ştiinţelor economice fundamentale[1].

Pătrunderea contabilităţii în "universul economic", acolo unde valorile se "mişcă" şi transformă în permanenţă, ne determină să apreciem că *ştiinţa contabilităţii este în primul rând o ştiinţă a gestiunii şi controlului economic, a modului de administrare şi conducere a firmei.*

Contabilitatea nu se poate substitui managerului, dar oferă acestuia informaţiile esenţiale pentru procesele decizionale. Mai mult, ea exprimă într-o

---

[1] vezi *Tratat de economie contemporană*, Ed. Politică, vol.I., Bucureşti, 1986

Scanned with OKEN Scanner

manieră obiectivă calitatea conducerii, gradul de legitimitate al acesteia[1]. Ştiinţele de gestiune reprezintă un sistem deschis şi dinamic, în care progresele realizate de practica economică impun reconsiderări permanente. Prezentăm în continuare poziţionarea contabilităţii în sistemul general al clasificării ştiinţelor.

Existenţa unor însemnări cu certă semnificaţie contabilă acum douăzeci de milenii[2], l-au determinat pe reputatul sociolog suedez Johan Galtung să afirme că "din punct de vedere istoric, nu încape nici o îndoială că din contabilitate s-au dezvoltat ulterior toate celelalte ştiinţe economice"[3]. *Fără calculele contabilităţii, orice activitate economică oscilează între incoerenţă, arbitrar şi noneficienţă.*

- **Cunoaştere ştiinţifică (ŞTIINŢE)**
  - *ştiinţe naturale*
    - fizica
    - chimia
    - biologia
  - *ştiinţe sociale*
    - ştiinţe juridice
    - ştiinţe economice
    - ştiinţe politice
    - sociologia
    - **ştiinţe de gestiune**
      - **contabilitate**
      - finanţe
      - management
      - marketing
    - istoria

2.5. Raporturile contabilităţii cu alte ştiinţe

Nu există şi nu va exista niciodată ştiinţă independentă în sensul complet al cuvântului, care să evolueze pozitiv în condiţii de autarhie totală. *Interdisciplinaritatea constituie răspunsul inteligent şi credibil în faţa unor procese şi fenomene deosebit de complexe. Ea exprimă o dimensiune a cunoaşterii moderne şi complementare, în care ştiinţe diferite, cercetează concomitent imensul "spaţiu" al necunoscutului.* Un front de lucru "generos" şi fără de sfârşit pentru ingenioasa fiinţă umană...

Contabilitatea este în concepţia noastră o **ştiinţă de gestiune**, *integrată în ramura ştiinţelor sociale. Ea studiază în expresie valorică patrimoniul unei anumite*

---

[1] vezi E. Horomnea, *Decizii şi modele de calcul contabil diagrafic în conducerea gestiunilor economice*, Teză de doctorat, Iaşi, 1991

[2] Vezi M. Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p.21

[3] vezi J. Galtung, *Direcţii noi în cercetarea viitorului*, Revista economică, nr.42/1979

Scanned with OKEN Scanner

entităţi, inclusiv modificările permanente ale acestuia, generate de diverse raporturi economico-juridice.

În calitate de ştiinţă a cuantificării universului economic, contabilitatea se află în strânsă legătură cu alte ştiinţe sau discipline ştiinţifice. Iată care sunt, în opinia noastră, zonele de conexiune ale cunoaşterii contabile cu alte ştiinţe.

• **Matematica**

Contabilitatea operează prin intermediul sistemului de conturi, ca ansamblu sau totalitate a conturilor, care exprimă patrimoniul persoanei fizice sau juridice. La rândul lui, orice cont reprezintă un procedeu specific al contabilităţii, un mijloc de consemnare şi calcul a existentului iniţial, a modificărilor ulterioare şi a stării finale a unei substanţe patrimoniale. Realizarea funcţiei de calcul a contului şi implicit a contabilităţii, presupune utilizarea cu prioritate a instrumentului matematic. Determinarea soldului iniţial a unui cont, a rulajelor, (mişcărilor sau modificărilor în sens de sporire sau reducere), a soldului final, inclusiv stabilirea costului de producţie, a rezultatelor obţinute, pe fiecare gen de activitate, presupun de asemenea folosirea largă a calculelor matematice. Faptul că prima lucrare de contabilitate în partidă dublă şi-a găsit locul într-un tratat de matematică, ca operă a renascentistului Luca Paciolo, şi el celebru matematician, constituie încă o probă a conlucrării fructuoase dintre matematică şi contabilitate. Profesorul german Johan Fr. Schär aprecia că întregul edificiu al contabilităţii se sprijină în principal pe trei piloni: matematica, dreptul şi economia politică. Împărtăşim în totalitate această opinie.

• **Dreptul**

reglementează prin norme speciale raporturile sociale, inclusiv cele economice, concretizate sub forma mişcărilor de valori. La rândul ei, contabilitatea consemnează în expresie cifrică raporturile economico-juridice. Intrarea în patrimoniul firmei a unui activ, (utilaj, instalaţie, autoturism, materie primă etc), este tratată diferit de către contabilitate, funcţie de natura juridică a acestei operaţiuni, de modul în care are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunului respectiv. Astfel, o *donaţie* primită, va genera pentru beneficiar, creşteri ale elementelor de stoc sau de imobilizări, fără a crea concomitent o obligaţie de plată sau un contraserviciu. Donaţia reprezintă pentru primitor un act gratuit. Vor spori concomitent, veniturile excepţionale ale beneficiarului, respectiv capitalurile proprii ale acestuia, sub forma subvenţiilor pentru investiţii.

Achiziţia aceloraşi valori generează pentru contabilitate consemnarea unui raport juridic de altă manieră. De această dată, pentru cumpărător apare o datorie faţă

Scanned with OKEN Scanner

de furnizorul bunului respectiv, determinată de caracterul oneros al transferului de proprietate.

O probă elocventă a conexiunilor dintre contabilitate şi drept o constituie în opinia noastră, primul Cod de legi al lumii moderne. Cele patru milenii traversate de acest venerabil vestigiu al umanităţii, exprimă statornicia "tandemului contabilitate-drept"[1] şi legătura strânsă dintre cele două domenii fundamentale pentru cunoaşterea ştiinţifică.

Mai apropiat de zilele noastre, un alt moment de referinţă îl constituie Franţa anului 1673, când, prin ordonanţa lui Colbert, se reglementează în mod expres ţinerea registrelor comerciale. Orice comerciant, angrosist sau detailist, a fost obligat să ţină registre de contabilitate în partidă dublă.[2]

Deducem din cele menţionate, faptul că normalizarea realizată prin reglementarea juridică, a impulsionat realmente dezvoltarea contabilităţii.

Conlucrarea dintre cele două ştiinţe se desfăşoară în interes reciproc. Datele contabilităţii, constituite în expertiza contabilă, reprezintă o probă esenţială, utilizată frecvent în clarificarea unor cauze judiciare de natură economică.

• Economia politică

Contabilitatea preia de la economia politică o bună parte din suportul noţional, elemente de terminologie, (vocabular), inclusiv categoriile economice pe care aceasta le fundamentează.

Prin marea aderenţă la praxisul economic, abordarea contabilă capătă semnificaţii concrete.

Bunăoară, costul de producţie constituie obiect de cercetare, analiză şi interpretare teoretică pentru diferite discipline, inclusiv pentru economia politică. Singura ştiinţă care trece de la "ameninţări" la fapte, de la teorii generalizatoare la aplicaţii concrete, care determină efectiv costul de producţie, este contabilitatea. Prin această remarcă, credem noi, nu subestimăm rolul esenţial al cercetării teoretice desfăşurate de economia politică. Subliniem de asemenea influenţele pozitive pe care această ştiinţă le are asupra contabilităţii, ca limbaj formalizat de comunicare în lumea afacerilor.

În concepţia noastră, apreciem că prin natura, conţinutul şi finalitatea ei, contabilitatea se interferează şi cu alte discipline. Dintre acestea menţionăm:

---

[1] Ordinea enunţării a fost realizată strict alfabetic.

[2] vezi F. Melis, *Storia della Regioneria*, Bologna, 1950, p.379

Scanned with OKEN Scanner

• **Etica, morala şi religia**

Conceptele de morală, etică şi religie sunt apropiate şi complementare. Etica este o teorie raţională asupra binelui şi răului, o reflecţie în "amonte" asupra valorilor inteligent orânduite. Constituite în principii deja statuate[1], valorile etice conferă moralei o conotaţie religioasă, cu caracter restrictiv.

Expresia **etica afacerilor** ("business ethics") semnifică ceea ce este bun, just, corect şi adevărat într-un ansamblu de instituţii, tranzacţii sau eforturi, numite generic afaceri.[2]

Pe de altă parte, adevărul pe care contabilitatea încearcă să-l "construiască", în sensul de observare şi exprimare obiectivă, sub forma unei imagini fidele, reprezintă una din virtuţile pe care etica, morala şi religia le cultivă cu prioritate.

• **Planificarea şi prognoza economică**

În cadrul unei strategii economice inteligente, inclusiv în economia de piaţă, un rol esenţial îl au activităţile de planificare şi prognoză economică. Firesc, în extrapolările lor, ele nu pot face abstracţie de evoluţia anterioară a fenomenului sau procesului economic. Aceste informaţii sunt consemnate, în integralitatea lor, de către contabilitate, în cadrul funcţiei pasive.

• **Statistica**

este ştiinţa care studiază latura cantitativă a fenomenelor sociale de masă, în expresia lor numerică, în condiţii concrete de timp şi de loc. În domeniul economic, statistica prelucrează frecvent date furnizate de către contabilitate, datorită apropierii lor de imaginea fidelă, de adevărul economic.

• **Managementul**

Contabilitatea reprezintă o componentă esenţială, nucleul fundamental al sistemului informaţional managerial[3], (M.I.S. – Management Information System). În domeniul economic, un management modern apelează frecvent la oferta informaţională a contabilităţii. Există serioase motivaţii pentru această opţiune. Nivelul costurilor, solvabilitatea firmei, evoluţia cifrei de afaceri, creanţele încasate şi de recuperat, datoriile flotante (pe termen scurt), ca şi cele pe termen mediu sau lung, inclusiv dinamica cheltuielilor şi veniturilor, sunt consemnate prin mijloace şi

---

[1] Numeroase concepte şi principii etice au fost fundamentate de înţeleptul filozof Aristotel (384-322 î.e.n.) şi continuate strălucit de raţionalistul olandez Spinoza (1632-1677).

[2] vezi N. Tabără, E. Horomnea, *Virtuţi etice în cunoaşterea contabilă*, Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.7/1998

[3] vezi Belverd E. Needles, s.a., *op.cit.*, p.4

Scanned with OKEN Scanner

procedee specifice de către contabilitate. *"Contabilitatea reprezintă cea mai importantă sursă de informare economică a unei naţiuni"*, apreciază Oskar Morgenstern.

Contabilitatea are de asemenea multiple legături cu finanţele întreprinderii, tehnologia proceselor industriale, merceologie etc. Într-o entitate creatoare de bunuri materiale, organizarea contabilităţii, inclusiv metodele de calculaţie a costurilor de producţie sunt realizate în strânsă conexiune cu particularităţile procesului de producţie. Din aceste considerente, economistul trebuie să cunoască într-o bună măsură şi elemente de tehnologie, merceologie etc.

Numai în acest fel are posibilitatea de a verifica în mod nemijlocit realitatea informaţiilor conţinute în documentele pe care le prelucrează.

2.6. Obiectul contabilităţii

Preliminarii

Abordarea obiectului unei ştiinţe trebuie să pornească în mod logic de la sensul generic al acestei noţiuni. Dicţionarul explicativ al limbii române atribuie conceptului de **obiect** înţelesul de *"element sau materie asupra căreia este îndreptată gândirea, activitatea intelectuală a omului, conţinut asupra căruia se îndreaptă cunoaşterea"*.[1]

Menţionăm că prima condiţie a existenţei unei ştiinţe o constituie delimitarea obiectului acesteia.

Iată de ce este absolut necesară definirea obiectului unei ştiinţe în general.

Obiectul propriu unei ştiinţe *exprimă o categorie de fapte, un grup de fenomene de care se ocupă o anumită ştiinţă, dintr-un anumit unghi de vedere, cu scopul de a stabili raporturi invariabile, legităţi sau principii, între fenomene şi cauzele care le-au produs într-un cadru de categorii specifice.*

Reţinem că obiectul delimitează aria de existenţă a problemelor care se includ în cercetarea ştiinţei respective. Remarcăm că orice domeniu al lumii înconjurătoare, orice grup de fapte şi fenomene, poate fi studiat simultan de mai multe ştiinţe, evident din mai multe puncte de vedere.

---

[1] vezi *Dicţionarul explicativ al limbii române*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1975, p.614

Scanned with OKEN Scanner

Bunăoară, o rocă aflată în albia unui râu, constituie în acelaşi timp obiect de cercetare pentru geologie, fizică, chimie, astronomie etc.

Obiectul unei ştiinţe formulează răspunsul la întrebarea: Ce studiază ştiinţa respectivă, cu ce se ocupă ea? Această clarificare este esenţială pentru poziţionarea ştiinţei în procesul general al cunoaşterii, pentru evitarea confuziilor şi suprapunerilor care privesc statutul ştiinţei respective.

Activitatea economică reprezintă un domeniu fundamental pentru existenţa societăţii omeneşti, pentru ameliorarea continuă a condiţiei umane. Omul nu poate exista fără să producă, aşa cum la rândul ei, producţia nu are raţiune fără consum. De problemele economice sunt legate constant cele mai importante aspiraţii ale societăţii şi individului.

Procesele economice de producţie, repartiţie, schimb şi consum se concretizează prin operaţiuni de mişcare şi transformare a bunurilor. Consumul de resurse umane, materiale, financiare şi informaţionale este prezent în toate etapele reproducţiei sociale.

Construcţiile monumentale ale civilizaţiei sumeriene, administrarea imenselor bogăţii acumulate şi "socoteala" pe care clerul trebuia să o dea divinităţii, au impus, în primă etapă, apariţia unor însemnări cu certă semnificaţie contabilă[1]. *Ulterior, inventarierea averilor, cedarea temporară a unui bun, apariţia monedei şi a schimbului de monedă, acordarea unui credit, restituirea bunului sau sumei împrumutate, operaţiuni de vânzare şi cumpărare a elementelor de avere, s-au diversificat sub influenţa dezvoltării continue a forţelor de producţie. Derularea în timp a acestor acte economice singulare a făcut necesară consemnarea bunului sau a sumei împrumutate, a scadenţei convenite, înregistrarea valorilor consumate într-un efort economic, cât şi a veniturilor obţinute. Activitatea economică s-a amplificat, şi odată cu ea dimensiunea valorilor aflate în mişcare.* Termenul de valoare capătă în plan economic sensul de bun, avere, bogăţie, bani, creanţe, (drepturi) sau datorii.

Omul a fost obligat să inventeze în aceste condiţii, primul model economic, respectiv CONTUL. În el a consemnat nu numai latura concretă, materială a bunurilor, a averii ci şi aspectul abstract al relaţiilor de proprietate, sub forma drepturilor şi obligaţiilor care corespund unui patrimoniu determinat. O primă definire a obiectului contabilităţii este realizată de Luca Paciolo în celebra operă de pionierat "Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita", respectiv în "Tractatus de

---

[1] vezi F. Melis, *Storia della Regioneria*, Bologna, Cesaro Zuffi Editore, 1950

Scanned with OKEN Scanner

Computis et Scripturis". *Contabilitatea studiază "tot ceea ce după părerea negustorului îi aparţine pe lume, ca avere mobilă şi imobilă, precum şi afacerile, mari şi mărunt,e în ordinea în care acestea au avut loc"*[1]. Dezvoltarea societăţii capitaliste a sporit interesul subiectului economic pentru obţinerea profitului. În egală măsură au crescut şansele de afirmare ale contabilităţii.

Trăim într-o lume cu resurse limitate. Suntem obligaţi să cultivăm realmente un comportament raţional în activitatea economică, fundamentat pe ordine şi prevedere.

Putem vorbi în aceste condiţii şi despre o altă dimensiune omniprezentă a contabilităţii, cea pe care la nivel individual, al persoanei, o apelăm constant.

În viaţa cotidiană socotim mereu. Ne calculăm vârsta, ne măsurăm greutatea şi înălţimea. Într-un anumit gen de memorie consemnăm veniturile realizate, determinăm cheltuielile necesare pentru desfăşurarea oricărei acţiuni mai importante. Plecarea într-un concediu, achiziţia sau construcţia unei locuinţe, cumpărarea unui autoturism etc., solicită deopotrivă dimensionarea corectă a costului estimat, în corelaţie directă cu resursele financiare acoperitoare. Dincolo de aceste observaţii, un fapt se impune a fi menţionat. **O anumită valenţă a contabilităţii a pătruns discret şi ireversibil în viaţa noastră. Într-un anumit sens, devenim contabili chiar dacă explicit nu o recunoaştem.**

Este adevărat că nu întotdeauna "ţinem conturile", nu determinăm indici sau indicatori economici. În schimb, deliberat sau fără să ne dăm seama, realizăm o permanentă apelare a "ştiinţei conturilor". Termenul francez *"comptér"* (a socoti) are originea în latinescul *"computare"* (a calcula). La rândul ei, expresia *calcul* derivă din latinescul *"calculus"* (pietricică). Asocierea are la bază faptul că acest banal obiect a constituit unul din procedeele rudimentare de realizare a evidenţei. Contabilitatea nu se reduce numai la un calcul propriu-zis şi cu atât mai puţin la o numărare sau socotire. Le presupune însă pe amândouă. *Numărarea* este o simplă operaţiune care constă în enunţarea unui şir de numere. *Socotitul* semnifică o acţiune ceva mai complexă, care priveşte evaluarea unei cantităţi sau mărimi, apelând sau nu la numere. *Contabilitatea este calitativ superioară socotitului, deoarece printre altele, corelează un ansamblu de calcule coerente, desfăşurat după anumite reguli.* Altfel spus, *contabilitatea reprezintă un sistem logic şi raţional de informare specializată, supus unor convenţii şi norme definite social.*

---

[1] Luca Paciolo, *Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Veneţia, 1494

Scanned with OKEN Scanner

Doctrinele contabilităţii conţin numeroase puncte de vedere privind obiectul acestei ştiinţe. În opinia noastră, considerăm că **obiectul contabilităţii cuprinde două elemente esenţiale şi inseparabile:**

a. averea, *ca ansamblu de resurse economice controlate de către întreprindere, în conexiune cu provenienţa sau modul de dobândire a acestora;*

b. afacerea, *ca ansamblu sau totalitate a tranzacţiilor, operaţiilor şi evenimentelor economice desfăşurate de o anumită entitate în cadrul unei perioade determinate (exerciţiu financiar).*

Afacerea face parte integrantă din obiectul contabilităţii pornind de la faptul că, indiferent de natura şi calitatea acesteia, influenţează în mod direct şi permanent mărimea şi structura averii. O afacere profitabilă conduce la creşterea averii şi bonităţii firmei, în timp ce o afacere păguboasă generează diminuarea averii şi implicit a capacităţii întreprinderii de a genera fluxuri de numerar sau echivalente ale acestora. Dacă întreprinderea continuă să piardă în afaceri fără a promova măsurile de corecţie, apare inevitabil riscul de faliment.

Oricât am detesta falimentul şi consecinţele sale, apreciem că o asemenea instituţie este în ultimă instanţă, absolut necesară.

Instituţia falimentului reprezintă o terapie dureroasă, dar utilă pentru menţinerea stării de sănătate şi normalitate a economiei moderne. Intrarea în incapacitate de plată a unei entităţi poate produce reacţii în lanţ pentru partenerii comerciali. Neîncasarea creanţelor de la client (cumpărătorul produselor) generează serioase dificultăţi în activitatea financiară a furnizorului (cel care a livrat bunurile pe credit comercial). La rândul lui, furnizorul nu va putea plăti la scadenţă datoriile sale.

Într-o formulare mai completă, reţinem că:

Obiectul contabilităţii *îl reprezintă ansamblul mişcărilor de valori exprimate în etalon bănesc, desfăşurate într-o entitate economico-socială, inclusiv raporturile economico-juridice care afectează patrimoniul acesteia. Calculele contabilităţii consemnează mişcarea şi transformarea mijloacelor, precum şi resursele în ordinea constituirii şi destinaţiei atribuite în procesul de reproducţie*[2].

Din definiţia menţionată deducem următoarele aspecte esenţiale:

- contabilitatea studiază mişcările de valori referitoare la un patrimoniu dat;
- ea reprezintă o formă de cunoaştere sistematică şi specializată a patrimoniului, inclusiv a operaţiilor care modifică mărimea şi structura acestuia;
- contabilitatea cercetează patrimoniul într-o dublă reprezentare, ca realitate economică (patrimoniu economic), respectiv MIJLOACE cât şi ca mod de dobândire sau provenienţă (patrimoniu juridic), respectiv RESURSE;

Scanned with OKEN Scanner

• dubla reprezentare asigură menţinerea unor echilibre valorice permanente atât prin relaţia cauzală A = P (Activ = Pasiv), cât şi prin relaţia formală D = C (Debit = Credit);

• legitimitatea adevărului contabil se fundamentează pe două serii de calcule sincronice şi paralele, sistematice şi cronologice, întreprinse asupra Activului şi Pasivului, respectiv asupra Mijloacelor şi Resurselor, conţinute în patrimoniul unei firme.

• abordarea contabilă priveşte exclusiv substanţe patrimoniale exprimabile în bani[1].

Precizarea anterioară este absolut necesară deoarece patrimoniul reprezintă în ultimă instanţă un ansamblu de *drepturi* şi *obligaţii*, aferente unei persoane fizice sau juridice. *În viaţa cotidiană există drepturi şi obligaţii care nu se includ în sfera patrimoniului, tocmai pentru faptul că nu sunt succeptibile la o exprimare monetară.* Bunăoară:

• drepturile şi obligaţiile publice sau politice, care constau în participarea la puterea publică;

• obligaţiile naturale cu care indivizii se nasc, trăiesc şi mor, subsumate în conceptul de *contract social,* descris de marele filosof francez J.J. Rousseau, în celebra operă cu acelaşi nume[2];

• drepturile de familie exprimate în exercitarea atributelor părinţilor asupra copiilor, drepturile şi obligaţiile reciproce ale soţilor etc.

A percepe corect dimensiunea obiectului contabilităţii şi omniprezenţa acestuia, presupune să privim pretutindeni în jurul nostru. Putem "inventaria" cu această ocazie o infinitate de substanţe cu valoare economică, exprimabile în etalon monetar. În spaţiul academic, enumăr doar câteva dintre ele: clădirea în care ne aflăm, amfiteatrul universitar, terenul pe care acestea există, catedra sau banca, computerele din laboratoare, bunurile pe care le deţinem, casa în care locuim, tramvaiul sau autoturismul cu care astăzi am venit la şcoală etc. etc. Toate constituie un patrimoniu economic, public sau privat, asupra căruia *grevează în mod obligatoriu un ansamblu de drepturi şi obligaţii cu valoare economică, respectiv patrimoniu* juridic. În ultimă instanţă, toate bunurile menţionate, constituie obiectul contabilităţii la nivel micro (unitate patrimonială), sau la nivel macroeconomic, (contabilitate naţională). Fapte

---

[1] Termenul de "substanţe" exprimă sensul de elemente sau părţi componente ale patrimoniului.

[2] Personalitate monumentală, J. J. Rousseau, (1712-1778) a creat o operă nemuritoare în spaţiul filosofiei sociale respectiv *Contractul social* (1762), prin care au fost puse bazele Declaraţiei drepturilor omului.

Scanned with OKEN Scanner

economice, tranzacţii şi evenimente diverse, modifică în permanenţă mărimea şi structura acestui patrimoniu. *De aici şi omniprezenţa contabilităţii, ca ştiinţă a existenţei şi mişcării valorilor economice separate patrimonial.* Evident, latura cauzală, cea care explică provenienţa sau modul de dobândire a unui patrimoniu este de natură juridică.

Ea se centrează esenţial pe relaţia de proprietate, pe raportul existent între bunul aflat la dispoziţia unei persoane, ca obiect al patrimoniului şi subiectul de patrimoniu, persoana care deţine sub un anumit titlu, bunul respectiv. Un drept de proprietate integrală asupra unui bun, compus din cele trei aspecte, (folosinţă, execuţie şi dispoziţie), va permite subiectului de patrimoniu, (persoana fizică sau juridică), să dispună liber şi nelimitat de soarta acelui element de avere: să-l vândă, închirieze, doneze, distrugă etc.

Dacă bunul a fost achiziţionat pe credit, nefiind încă integral achitat, sau dacă el constituie obiect al unei garanţii materiale pentru un credit bancar (gaj sau ipotecă), drepturile subiectului de patrimoniu, (cumpărătorul bunului, respectiv beneficiarul creditului), asupra bunului sunt restrânse. Autoturismul sau apartamentul achiziţionat pe credit nu vor putea fi înstrăinate (vândute sau donate), decât în condiţii speciale şi cu acordul creditorului (persoana care a vândut bunul).

În concepţia normalizatorilor români, contabilitatea trebuie să asigure:

- înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la situaţia patrimonială şi rezultatele obţinute, atât pentru necesităţile proprii, cât şi în relaţiile cu terţii;
- controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate şi al procedeelor de prelucrare utilizate, precum şi exactitatea datelor contabile furnizate;
- furnizarea informaţiilor necesare stabilirii patrimoniului naţional, execuţiei bugetului public naţional, precum şi întocmirii balanţelor financiare şi a bilanţului pe ansamblul economiei naţionale;

Într-o formulare mai actuală, art.2 al Legii contabilităţii, precizează:[1]

"Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii precum şi a rezultatelor obţinute din administrarea persoanelor juridice şi fizice ş...l trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi

---

[1] vezi Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în M.O. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori."

Firesc, se poate pune o întrebare: De ce contabilitatea este redusă la calitatea de *"activitate"*, fie chiar şi specializată? *În opinia noastră contabilitatea reprezintă un ansamblu coerent al operaţiilor de consemnare, cuantificare, prelucrare şi comunicare a informaţiilor referitoare la starea (existentul) şi modificările unui patrimoniu determinat. Ea semnifică un sistem de informaţii agregate, fundamentat pe concepte, postulate, norme şi principii. Contabilitatea gestionează în acest mod averea şi afacerea unei entităţi.*

2.6.1. Concepţii cu privire la obiectul contabilităţii

Problema obiectului contabilităţii a polarizat constant interesul cercetătorilor acestei ştiinţe. Ideile conţinute în opera renascentistului Luca Paciolo au influenţat timp de peste trei secole lucrările apărute în domeniul contabilităţii. Prelucrarea stilistică a operei lui Paciolo, fără serioase elemente de noutate, reprezintă esenţa acestei perioade. Anul 1795, marchează în literatura contabilă un nume care a făcut adevărată epocă: francezul Edmond De Granges-tatăl.[1] Promotor al unei noi ere a contabilităţii, autorul expune într-o lucrare care va deveni de referinţă, o nouă metodă de tehnică contabilă, respectiv metoda "Jurnal Cartea-mare". Putem vorbi astfel despre primul autor care aduce o contribuţie esenţială la dezvoltarea contabilităţii fundamentate de Luca Paciolo. [2]

Literatura de specialitate structurează abordarea conceptuală a obiectului contabilităţii pe următoarele direcţii:

• **Concepţia juridică**

consideră drept obiect al contabilităţii patrimoniul persoanei fizice sau juridice.[3] Reprezentarea patrimoniului are în vedere atât latura juridică referitoare la drepturi şi obligaţii, cât şi cea concretă, materială, privitoare la bunuri. Prin calcule speciale, contabilitatea reflectă atât existentul (starea) patrimoniului, cât şi mişcarea sau transformarea acestuia. Autonomia subiecţilor participanţi la circuitul economic

---

[1] Ne referim la lucrarea"La tenue des livres rendue facile ou nouvelle methode d'einsignement a l'usage de persones destine au comerce"

[2] vezi D. Rusu, *Secole de progres în teoria contabilităţii*, Revista de Evidenţă contabilă nr. 12/1964

[3] În accepţiunea contabilă, patrimoniul reprezintă suma drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, aparţinând unei persoane (fizice sau juridice), inclusiv bunurile la care acestea se referă.

Scanned with OKEN Scanner

impune separarea patrimoniului, a averii şi rezultatelor, pe titulari de patrimoniu şi pe perioade de gestiune distincte. Între relaţiile de drepturi şi obligaţii, pe de o parte şi obiectele de drepturi şi obligaţii, pe de altă parte, se află întotdeauna persoana fizică sau juridică, în calitatea sa de subiect de patrimoniu.

Bunurile economice formează substanţa materială a patrimoniului. Ele comportă o dublă interpretare:

• *existenţială*, care rezultă din elemente specifice, de structură proprie, prin care se diferenţiază şi individualizează ca atare în bunuri corporale, necorporale, financiare etc;

• *economică*, rezultată din utilitatea şi valoarea acestora.

Utilitatea

exprimă capacitatea unui bun de a satisface o anumită nevoie a utilizatorului. Ea constituie factorul principal în determinarea valorii unui bun.

Valoarea semnifică expresia bănească a unei mărimi economice.

Drepturile şi obligaţiile cu valoare economică exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură şi gestionează bunurile.

Raporturile de proprietate capătă forma:

• *drepturilor*, atunci când titularul de patrimoniu are calitatea de proprietar, situaţie în care nu trebuie să acorde nici un echivalent pentru bunurile aflate în posesiunea şi folosinţa sa;

• *obligaţiilor*, în situaţia în care pentru bunurile care constituie obiectul patrimoniului titularul trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o anumită prestaţie.

La originea ei, concepţia juridică a fost fundamentată de şcoala germană (Fr. Hügli, R. Reisch, Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu. Printr-o teorie cu valoare ştiinţifică recunoscută, ultimii doi autori demonstrează universalitatea patrimoniului şi valabilitatea permanentă a egalităţilor de schimb într-un patrimoniu dat.[1] Acordând prioritate aspectului juridic, această abordare consideră în mod eronat faptul că activitatea economică ar fi generată de relaţiile juridice. În realitate, faptele economice se produc în mod obiectiv; ele generează sistemul de norme, de reglementări şi în ultimă instanţă ansamblul de drepturi şi obligaţii corespunzătoare.

---

[1] Vezi Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, *Curs de Contabilitate Comercială în legătură cu Dreptul şi Legile speciale comerţului*, Bucureşti, vol. I-II, 1912, 1928, 1933

Scanned with OKEN Scanner

• Concepţia economică

consideră că obiectul contabilităţii îl constituie *capitalul.* Prin calcule specifice, contabilitatea consemnează existentul, starea şi mişcarea capitalului, modificările intervenite în mărimea şi structura acestuia. Aparţin acestui curent de gândire J.Fr. Schär, P.R. Coffy, E. Leautey, A. Guilbault, I. Evian, I.C. Panţu. Reprezentativă pentru această abordare este definirea obiectului contabilităţii în concepţia francezului P.R. Coffy: "dat fiind un capital compus, de o manieră comună, destinat a fi folosit în mod succesiv, total sau în parte, în diverse întrebuinţări şi a suferi din anumite cauze, modificări în mărimea şi natura lui, ea trebuie să urmărească acest capital în transformările lui succesive, să poată determina la o epocă fixată după voinţă, natura şi poziţia fiecărei parţi a capitalului, sporirile şi reducerile pe care le-a suferit, să facă cunoscute cauzele acestor variaţii, şi partea ce fiecare cauză a avut-o, fie în efectul total, fie în fiecare efect parţial"[1].

Potrivit concepţiei economice bunurile economice sau capitalul firmei pot fi abordate din două puncte de vedere:

- *după modul în care sunt investite, utilizate, consumate şi implicit înlocuite,* delimitându-se în capital fix şi capital circulant;[2]

- *după modul în care au fost dobândite, procurate sau apropiate,* deosebim:

• *Capitalul propriu*

este dobândit prin efortul proprietarilor (acţionari sau asociaţi), prin autofinanţare (capitalizarea profitului, rezervelor, primelor de capital) sau sistemul provizioanelor.

• *Capitalul străin*

denumit şi capital atras sau împrumutat, cuprinde datoriile pe termen scurt şi lung faţă de furnizori şi creditori, salariaţi, bugetul de stat etc.

O asemenea abordare conduce la ecuaţia fundamentală de forma:

Bunuri economice	=	Capital propriu	+	Obligaţii

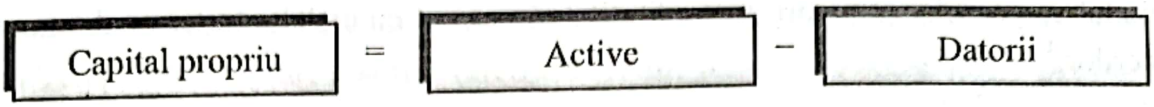
Întrucât o parte din bunurile sau activele firmei sunt procurate din capitalul propriu iar restul din datorii încă neachitate, intervine relaţia de echilibru:

---

[1] vezi P.R. Coffy, *Tableau sinoptique des principes generaux de la tennue des livres à parties doubles,* Paris, 1833

[2] Noţiunile de capital fix şi capital circulant sunt sinonime cu cele de active imobilizate, respectiv active circulante.

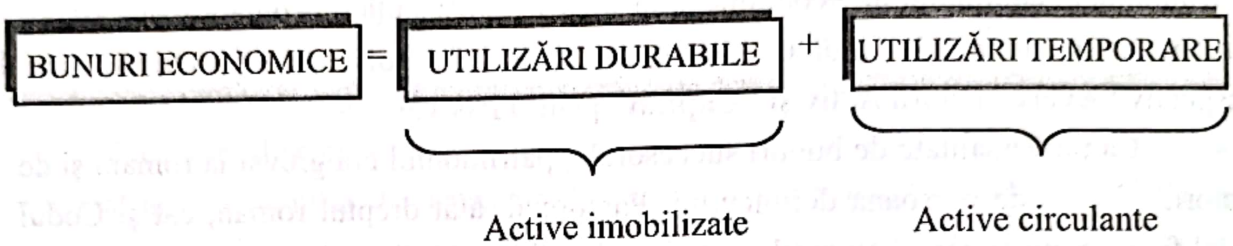
Scanned with OKEN Scanner



• **Concepţia financiară**

apreciază că obiectul contabilităţii îl constituie RESURSELE economice, cele care acoperă din punct de vedere *financiar*, toate activele (bunurile sau utilizările întreprinderii).

Sunt delimitate sub aspectul întrebuinţării, utilizări durabile şi utilizări ciclice sau temporare. Relaţia de echilibru capătă forma:



Din punctul de vedere al provenienţei constatăm:

• resursele permanente (durabile), asigurate de către proprietar (întreprinzător, acţionari, asociaţi), împrumuturi pe termen lung, acumularea profitului etc;

• resurse temporare, rezultate din datoriile flotante, pe termen scurt (mai mic de un an), faţă de furnizori, creditori, bănci, personal etc.

În acest caz relaţia de echilibru devine:

Profesorul francez Bernard Colasse apreciază că elemente ale concepţiei economice combinate cu cele ale abordării financiare au constituit temeiul elaborării convenţiilor şi standardelor internaţionale de contabilitate[1].

2.6.2. Patrimoniul, obiect de studiu al contabilităţii

Una din condiţiile fundamentale pentru înfiinţarea persoanei juridice o constituie existenţa unui patrimoniu. Această precizare expresă a legii are în vedere

---

[1] vezi B. Colasse, *Comptabilité générale*, Paris, 1993

Scanned with OKEN Scanner

capitalul ca garanţie şi suport de credibilitate în raport cu ceilalţi parteneri din lumea afacerilor.[1]

2.6.2.1. Conceptul de patrimoniu; etimologie şi reglementare juridică

Explicarea noţiunii de patrimoniu are în vedere originea etimologică a acesteia, respectiv **"patrimonium"** care în limba latină desemna averea sau moştenirea lăsată de înaintaşi. Expresia are corespondenţă în alte lexicuri grefate pe latină sub formele: le patrimoine în franceză, il patrimonio în italiană, el patrimonio în spaniolă. Menţionăm că în limbile engleză şi germană nu se utilizează termenul de patrimoniu, ci conţinutul lui economic şi juridic. În consecinţă, în contabilitatea anglo-saxonă, termenul de patrimoniu este substituit de cele două componente ale sale, respectiv **"Avere"** pentru Activ şi **"Capital"** pentru Pasiv.

Ca universalitate de bunuri succesorale, patrimoniul era grevat la romani şi de datoriile legate de persoana defunctului. Paradoxal, atât dreptul roman, cât şi Codul civil francez, nu consacră în mod explicit o definiţie a patrimoniului. Lipsa din Codul civil francez se explică prin faptul că la finele secolului XVIII, epoca zămislirii Codului Napoleonian, doctrina patrimonială era supusă unor puternice discuţii contradictorii. Celebrii jurişti francezi Aubry şi Rau dezvoltă teoria personalistă a patrimoniului, apreciind că acesta reprezintă totalitatea bunurilor aparţinând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv drepturile şi obligaţiile aferente. Deşi patrimoniul nu este definit ca atare nici în Codul civil român promulgat la 11.IX.1865, se constată numeroase referiri la răspunderea patrimonială. Bunăoară, art. 1743 precizează: "oricine este obligat personal, este ţinut de a îndeplini îndatoririle sale cu toate bunurile mobile şi imobile, prezente şi viitoare". Evident precizarea se referă la gaj, ca răspundere a debitorului faţă de creditorii chirografari.

Codul comercial român intrat în vigoare la 1 septembrie 1887, după modelul celui italian, elaborat la 31 octombrie 1883, conţine numeroase trimiteri indirecte la patrimoniu.

Noţiunea de patrimoniu este utilizată şi în Decretul nr. 51/1954, respectiv art. 26 cu referire la patrimoniul persoanei juridice. Ulterior, Legea nr.15/1990 privind reorganizarea unităţilor economice de stat ca regii autonome şi societăţi comerciale, consideră patrimoniul drept condiţie de înfiinţare a entităţii economice, alături de obiectul de activitate, denumire şi sediul principal, (vezi art.4, alin.1). Legea nr.

---

[1] vezi E. Nişulescu, Gh. Lepădatu, *Drept contabil*, editor "Tribuna economică", Bucureşti, 1998

Scanned with OKEN Scanner

31/1990 privind societăţile comerciale actualizată utilizează expresia de "patrimoniu social", ca patrimoniu care aparţine diferitelor forme juridice de societăţi.

În fine, Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în M.Of. al României nr.689/10.10.2007, nu mai face referiri la termenul de patrimoniu decât în relaţie cu instituţiile publice (art.2, alin. (3)).

Ca ansamblu de drepturi, patrimoniul are sensul de universalitate, formând un tot indivizibil[1]. Există şi situaţii de excepţie în care patrimoniul este supus diviziunii. Dintre acestea menţionăm:

- acceptarea unei succesiuni sub beneficiul de inventar, beneficiarul de succesiune primeşte patrimoniul defunctului în mod distinct, înlăuntrul patrimoniului global, neacceptînd plata unor sume în plus faţă de activele moştenite;
- în cazul separaţiei de patrimoniu în materie civilă etc.

Patrimoniul reprezintă obiectul unui drept, respectiv dreptul de proprietate, ca drept real asupra bunului. În această calitate, patrimoniul exclude terţele părţi de la beneficiul acestui drept cu caracter pecuniar. În consecinţă, el poate fi evaluat şi recuperat în bani.

Ca drept, patrimoniul se naşte odată cu persoana, considerent pentru care jurişti de renume îl numesc un "drept înnăscut". Civiliştii francezi Aubry şi Rau, meţionaţi anterior, consideră patrimoniul drept "însăşi personalitatea omului, în raporturile sale cu obiectele exterioare". O analiză pertinentă, ne determină să nu confundăm patrimoniul cu personalitatea juridică şi aceasta din cel puţin două considerente:

- personalitatea este o noţiune abstractă;
- patrimoniul este şi trebuie să rămână o noţiune concretă, apropiată de realitatea palpabilă.

O primă abordare care ne apropie de domeniul cunoaşterii contabile are în vedere totalitatea bunurilor aparţinând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul unor relaţii de drepturi şi obligaţii.

Patrimoniul reprezintă o unitate sintetică de structură, o entitate autonom constituită, distinctă atât faţă de persoana căreia îi aparţine, cât şi faţă de fiecare

---

[1] Această abordare este inspirată după modelul francez. În *Larousse du XX-e siècle,* Tome cinquième, Paris, 1929, p.419, se precizează că *"patrimoniul* reprezintă ansamblul bunurilor unei persoane care poate fi exprimat pecuniar, formând împreună o universalitate juridică".

Scanned with OKEN Scanner

element din care este compus. Orice element component al patrimoniului îndeplineşte o dublă funcţie[1]:

• componentă a întregului, calitate care îl integrează în structura şi funcţiile întregului;

• entitate de sine stătătoare, însuşire care permite delimitarea în anumite circumstanţe a fiecărei părţi faţă de întreg.

Ca unitate sintetică de structură, patrimoniul manifestă trăsăturile:

• este o universalitate juridico-economico-financiară;

• este personal, în sensul că aparţine unei anumite persoane, fiind condiţie de întemeiere ontologică a persoanei juridice;

• este distinct faţă de persoana căreia îi aparţine şi nu inclus acesteia;

• este unic;

• este indivizibil;

• este netransmisibil.

Pentru existenţa patrimoniului este obligatorie prezenţa a două elemente interdependente:

• **subiectul de patrimoniu**, respectiv persoana fizică sau juridică care posedă şi gestionează bunurile, îşi asumă drepturi şi obligaţii asupra acestor bunuri. În această calitate subiectul de patrimoniu poate exercita acte de dispoziţie şi administrare asupra patrimoniului;

• **obiectul patrimoniului**, respectiv bunurile care compun patrimoniul, reprezentând materializarea drepturilor şi obligaţiilor.

Rezultă că patrimoniul unei entităţi economico-sociale, pe care în continuare o vom desemna cu numele generic de *"firmă"*, sintetizează două elemente principale:

• elemente patrimoniale sub forma bunurilor, a mijloacelor materiale şi băneşti, exprimate valoric şi uneori cantitativ;

• elemente patrimoniale sub forma raporturilor sau relaţiilor juridice de natură pecuniară, generate de desfăşurarea activităţii, concretizate sub forma drepturilor şi obligaţiilor patrimoniale.

Drepturile patrimoniale *sunt drepturi civile care se nasc în raporturile juridice ale persoanelor fizice sau juridice cu terţii, în calitate de subiect activ.* Ele generează creanţele, ca elemente ale activului patrimonial.

---

[1] vezi C. Hamangiu, I. Rosetto-Bălănescu, Al. Băicoianu, *Tratat de drept civil român*, vol.I, Ed. ALL, Bucureşti, 1995

Scanned with OKEN Scanner

La rândul lor, drepturile patrimoniale se compun din:

• **drepturi reale:** proprietatea, posesiunea, uzufructul, (jus fruendi), care exprimă posibilitatea de exercitare a unor drepturi (atribuite) asupra bunurilor;

• **drepturi de creanţă:** exprimă acele drepturi pe care o persoană le exercită asupra altei persoane, prin care o obligă *"să dea, să facă sau să nu facă ceva".*

Obligaţiile patrimoniale *sunt obligaţii civile care se nasc în raporturile juridice ale persoanelor fizice sau juridice cu terţii, în calitate de subiect pasiv.* Ele generează datoriile firmei, ca elemente ale pasivului patrimonial.

Remarcă:

Potrivit H.G. nr. 500/1994, se introduce în planul de conturi general contul 1018 *"Patrimoniu propriu al regiei rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale."*

Conceptul de patrimoniu se referă la un ansamblu sau totalitate de bunuri aparţinând persoanei fizice sau juridice. În aceste condiţii, expresia de "Patrimoniu propriu" este improprie, deoarece reprezintă un pleonasm.

2.6.2.2. Bunurile economice, substanţă materială a patrimoniului

Lucrurile la care se referă drepturile şi obligaţiile patrimoniale sunt întruchipări ale existenţei în obiecte individualizate, adică tot ceea ce există în afara fiinţei.

Bunurile *reprezintă orice lucru asupra căruia într-un raport juridic pot exista drepturi patrimoniale reale ale subiectului activ şi obligaţii corelative ale subiectului pasiv. Asupra oricărui bun aflat în proprietatea persoanei fizice sau juridice, se exercită de către subiectul de patrimoniu cele trei drepturi*:

• *jus utendi*, dreptul de folosinţă;

• *jus fruendi*, dreptul de a culege fructele, (rezultatul exploatării sau utilizării bunului);

• *jus abutendi*, dreptul de a dispune vânzarea, respectiv înstrăinarea bunului.

Remarcă:

Abordarea contabilă a noţiunii de bunuri are loc pe principiul dublei reprezentări, situaţie în care vom descoperi cele două laturi inseparabile:

• *aspectul economic:* bunurile ca atare, averea sau mijloacele consemnate în Activul bilanţier;

• *aspectul juridic:* provenienţa bunurilor, abstractizarea juridică a drepturilor şi obligaţiilor referitoare la aceste bunuri, consemnate în Pasivul bilanţier.

Scanned with OKEN Scanner

În tranzacţiile economice, cele trei aspecte de drept pot opera distinct. Constituirea unei garanţii în favoarea unui creditor, (instituţie bancară care ne acordă un credit), furnizor etc, poate avea loc pe seama bunurilor mobile, (gajul) sau pe seama bunurilor imobile, (ipoteca). În ambele cazuri, debitorul, cel ce datorează suma, proprietar al bunului, nu poate înstrăina bunul; el dispune de dreptul de folosinţă şi uzufruct, dar nu se bucură de jus abutendi. Aşadar, bunurile respective nu vor putea fi înstrăinate, (vândute, donate), până în momentul stingerii obligaţiei, asigurând astfel o marjă de siguranţă pentru creditor şi o bonitate (credibilitate) pentru debitor.

Clasificarea bunurilor

poate avea loc după diverse criterii. Dintre acestea menţionăm:

• *După modul de înfăţişare sau de existenţă fizică:*

- bunuri corporale: au o existenţă materială concretă, palpabilă, perceptibile simţurilor noastre: clădiri, mijloace de transport, materii prime, produse finite etc;

- bunuri necorporale sau imateriale: au o existenţă abstractă, ideală, neputând fi percepute prin simţurile noastre: concesiunile, brevetele, licenţele, cheltuielile de constituire sau de cercetare, dezvoltare etc.

• *După modul de comportare în spaţiu:*

- bunuri imobile, fixate spaţial: clădiri, construcţii, terenuri, căi ferate, canale etc;

- bunuri mobile, cele care în procesul exploatării sau utilizării lor pot fi deplasate în spaţiu, materiile prime, combustibilul, piese de schimb, semifabricatele, produsele finite etc.

• *După modul în care se consumă:*

- bunuri consumabile: dispar după prima utilizare sau livrare către terţi, (materiile prime, materialele consumabile, produsele finite etc);

- bunuri neconsumabile: au o existenţă durabilă în patrimoniul firmei, mai mare de un an, (clădirile, utilajele, mijloacele de transport etc).

• *După posibilitatea înlocuirii lor în tranzacţii sau operaţiuni comerciale:*

- bunuri fungibile: pot fi înlocuite în tranzacţii cu bunuri de aceeaşi natură: sumele de bani în lei sau în devize, bunuri alimentare identice, de genul grâu, porumb, orez etc;

- bunuri nefungibile: nu pot fi înlocuite reciproc: terenuri, construcţii etc.

• *După posibilitatea de a constitui obiectul proprietăţii* (sau a fi transformate în proprietatea persoanei fizice sau juridice):

Scanned with OKEN Scanner

- *bunuri apropriabile:* nu pot fi transformate în proprietatea cuiva, deoarece au caracteristica primară de "bunuri comune" (*res communes*", ale tuturora: aerul, lumina naturală, apa mărilor şi oceanelor etc;

- *bunuri vacante, (res nullius)*: acele bunuri care nu au un proprietar sau un stăpân anume şi care potrivit legii (art. 646, Cod Civil) sunt ale statului. Prin extensie, se includ aici, potrivit art. 477, Cod Civil, toate averile sau succesiunile fără moştenitori.

• *După posibilitatea împărţirii lor:*

- bunuri divizibile, pot fi împărţite fără afectarea destinaţiei: materiile prime, combustibilul, materialele consumabile etc;

- bunuri indivizibile, nu pot fi divizate deoarece îşi pierd valoarea de întrebuinţare: mijloace de transport, utilajele etc.

• *După modul de asociere*:

- bunuri principale, pot fi folosite independent conform destinaţiei lor: clădirile, construcţiile, utilajele, calculatorul electronic etc;

- bunuri accesorii, părţi sau componente care servesc la utilizarea bunurilor principale, de care sunt legate printr-o destinaţie comună (imprimanta ataşată unui calculator).

Bunurile sau obiectele care compun patrimoniul formează împreună averea persoanei fizice sau juridice, cea care posedă şi administrează patrimoniul.

Utilizarea şi gestionarea concretă a acestor bunuri în activitatea economică îmbracă forma de MIJLOACE ECONOMICE.

Forma juridică de dobândire a mijloacelor economice, drepturile şi obligaţiile referitoare la aceste mijloace îmbracă forma de RESURSE ECONOMICE. În consecinţă, **PATRIMONIUL** *exprimă totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, aparţinând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv bunurile la care acestea se referă.*

Expresia "valoare economică" semnifică în acest caz însuşirea drepturilor şi obligaţiilor de a fi evaluate în etalon monetar, bănesc.

Aşadar, între bunurile economice ca substanţă materială a averii şi drepturile respectiv obligaţiile exprimabile în bani, se interpune în mod obligatoriu persoana fizică sau juridică, în calitatea de subiect de patrimoniu, care administrează bunurile, asumându-şi drepturi şi obligaţii corespunzătoare. (vezi fig. nr. 2.1)

Scanned with OKEN Scanner

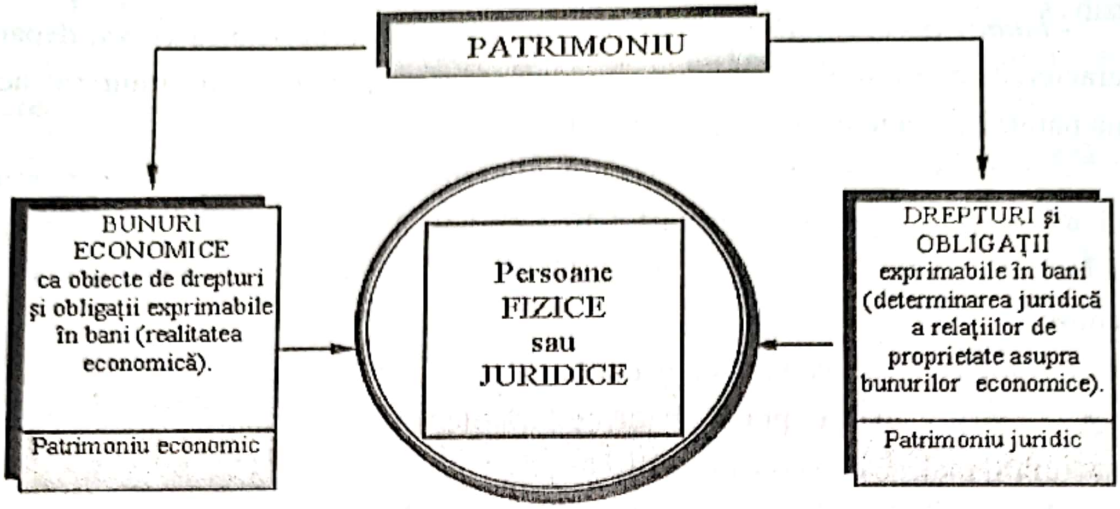


Fig. nr.2.1. **Relaţia subiect-obiect în reflectarea contabilă a patrimoniului**

• **Patrimoniul economic** exprimă totalitatea bunurilor deţinute de agentul economic, utilizate pentru desfăşurarea obiectului de activitate, indiferent de apartenenţa acestora.

• **Patrimoniu juridic** exprimă relaţiile juridice, drepturile şi obligaţiile care se creează în unitatea patrimonială ca urmare a existenţei şi folosirii patrimoniului economic.

Relaţiile juridice cuprind drepturi şi obligaţii, dintre care cele mai importante sunt:

a. drepturile subiectului de patrimoniu:

- drepturile de proprietate asupra bunurilor şi valorilor pe care le deţine;
- drepturile de creanţă asupra terţelor persoane pentru bunuri şi valori transferate sau încredinţate.

b. obligaţiile subiectului de patrimoniu:

- obligaţii interne, faţă de asociaţi sau acţionari pentru aportul la capitalul societăţii;
- obligaţii externe faţă de terţe persoane pentru bunuri şi servicii primite, credite, muncă prestată etc.

În timp ce bunurile economice formează substanţa economică a patrimoniului, drepturile şi obligaţiile indică modul de apropiere, cauza stăpânirii bunurilor.

Contabilitatea realizează prin mijloace şi procedee specifice evidenţa, calculul, analiza şi controlul în etalon monetar a patrimoniului, respectiv a valorilor economice separate patrimonial.

Scanned with OKEN Scanner

• *Evidenţa patrimoniului* este realizată prin consemnarea în mod sistematic şi cronologic a tuturor modificărilor intervenite în structura şi mărimea acestuia;

• *Calculul economic* asupra variaţiilor patrimoniului este rezultanta consemnărilor (înregistrărilor) efectuate de contabilitate. Se determină astfel nivelul costurilor, al cheltuielilor şi veniturilor, inclusiv rezultatele obţinute;

• *Analiza* determină raporturile de schimb dintre valorile economice care compun patrimoniul, inclusiv tendinţele de evoluţie a situaţiei economico-financiare;

• *Controlul valorilor economice* constată gradul de asigurare a integrităţii valorilor economice, gestionarea lor eficientă şi operativă.

Remarcă:

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţilor financiare elaborat de IASB, preluat de normalizatorii români, nu face nici o referire directă la conceptul de patrimoniu, ci la componentele acestuia:[1]

• **activ**, ca resursă economică controlată de întreprindere, rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă beneficii viitoare;

• **datorie (pasiv sau obligaţie),** semnifică o obligaţie prezentă a întreprinderii, care decurge din evenimente trecute;

• **capital propriu** reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderi, după deducerea tuturor datoriilor sale;

• **veniturile** constituie în esenţă creşteri ale beneficiilor înregistrate pe parcursul perioadei contabile;

• **cheltuielile** constituie în principiu diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile.

Potrivit acestei abordări, conceptul de **resursă economică controlată** a devenit un termen de maximă generalitate, care omogenizează toate stările substanţei patrimoniale. Ne punem în mod logic următoarea întrebare: Caracterul de resursă economică **controlată** nu presupune în mod implicit existenţa unor raporturi juridice între resursa respectivă şi persoana (fizică sau juridică) care o administrează? Modul de "apropiere" al oricărei resurse economice exprimă de asemenea varii raporturi juridice.

---

[1] vezi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007 şi Ordinul M.F.P. nr.1752/2005

Scanned with OKEN Scanner

Concluzie:

După părerea noastră, **conceptul de patrimoniu constituie o realitate omniprezentă, actuală şi nedepăşită. Patrimoniul reprezintă obiectul dublei reprezentări. Este cuprinzător şi adecvat pentru cunoaşterea contabilă. El permite o delimitare clară a conceptelor de Avere şi Capital, Mijloace şi Resurse, patrimoniu economic şi patrimoniu juridic.**

Pe de altă parte, abordarea **activului** ca resursă, fie ea şi economică, controlată, generează în viziunea noastră unele dificultăţi de nuanţare şi delimitare de structura Pasivului. Principiu fundamental al contabilităţii, dubla reprezentare, devine confuză. În activ Resurse, în pasiv Resurse. Relaţia M = R, (Mijloace = Resurse) pierde din consistenţa ştiinţifică.

2.6.3. Contabilitatea şi echilibrul valoric al patrimoniului

Patrimoniul reprezintă o entitate în cadrul căreia se creează un echilibru permanent între bunurile economice pe de o parte, şi drepturile, respectiv obligaţiile referitoare la ele pe de altă parte. De aici rezultă prima ecuaţie de echilibru a patrimoniului:

(1) BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

Am subliniat anterior că bunurile economice constituie substanţa materială a patrimoniului economic, în timp ce drepturile şi obligaţiile cu valoare economică semnifică patrimoniul juridic. De aici relaţia:

(2) PATRIMONIU ECONOMIC = PATRIMONIU JURIDIC

Relaţia anterioară se verifică prin faptul că *un bun nu poate constitui substanţă materială a patrimoniului, atâta timp cât asupra lui nu se exercită drepturi sau obligaţii echivalente.*

Patrimoniul economic este exprimat în contabilitate sub forma Activului patrimonial, în timp ce patrimoniul juridic constituie substanţa Pasivului patrimonial. De aici, rezultă o nouă relaţie de echilibru:

(3) ACTIVUL PATRIMONIAL = PASIVUL PATRIMONIAL

Prin calcule specifice contabilitatea determină situaţia netă a patrimoniului:

Scanned with OKEN Scanner

(4) PATRIMONIUL NET sau ACTIVUL NET = ACTIV PATRIMONIAL – OBLIGAŢII cu valoare economică

Relaţia (4) poate fi exprimată şi prin ecuaţia:

(5) PATRIMONIU NET = BUNURI ECONOMICE – OBLIGAŢII (patrimoniu străin)

Din relaţia (4) se poate deduce mărimea Activului patrimonial şi a Patrimoniului străin:

(6) ACTIVUL PATRIMONIAL = PATRIMONIUL NET sau ACTIVUL NET + OBLIGAŢII

(7) OBLIGAŢII sau PATRIMONIU STRĂIN = ACTIV PATRIMONIAL - PATRIMONIU NET sau ACTIV NET

Bunurile economice reprezintă purtătorii materiali ai valorilor economice, în timp ce drepturile şi obligaţiile referitoare la aceste bunuri exprimă raporturile de proprietate, modul de apropiere sau de dobândire a acestor valori. *Relaţia de echilibru patrimonial*

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

devine pregnantă în situaţia în care proprietarul bunurilor este diferit de întreprinzător (manager). Este cazul societăţilor comerciale pe acţiuni, unde mai multe persoane (acţionari) participă la formarea capitalului social, fără ca ele să se implice direct la gestionarea propriu-zisă a patrimoniului.

Bunurile economice aportate (aduse) de acţionari devin proprietatea societăţii comerciale, acţionarii nemaiavând un drept real asupra bunurilor societăţii. În schimb, societatea care şi-a constituit patrimoniul în această modalitate va consemna obligaţii pecuniare faţă de acţionari.

În urma constituirii legale societatea capătă personalitate juridică. În consecinţă, unitatea patrimonială nu mai acţionează prin asociaţii săi, ci prin reprezentanţii legali, denumiţi *întreprinzători sau manageri*. Aceştia din urmă nu mai îndeplinesc în nume propriu toate actele juridice de conducere, administrare şi gestionare. *Ori de câte ori acţionează în numele societăţii, întreprinzătorii nu-şi angajează patrimoniul propriu, ci pe cel al societăţii, întreaga răspundere materială*

Scanned with OKEN Scanner

revenind societăţii. Nefiind proprietar al bunurilor administrate, întreprinzătorul sau managerul, are obligaţii încadrate în relaţia:

(8) BUNURI ECONOMICE = OBLIGAŢII FAŢĂ DE PROPRIETAR + OBLIGAŢII FAŢĂ DE TERŢI

Gradul de autonomie sau independenţă financiară a titularului de patrimoniu diferă funcţie de raportul existent între mărimea patrimoniului net, a bunurilor economice şi a obligaţiilor. Întâlnim situaţiile:

(a) PATRIMONIU NET (DREPTURI ECONOMICE) > BUNURI ECONOMICE – OBLIGAŢII

În acest caz titularul de patrimoniu dispune de un grad sporit de autonomie financiară, de posibilitatea de a onora la scadenţă (termen) toate datoriile.

(b) PATRIMONIU NET (DREPTURI ECONOMICE) > BUNURI ECONOMICE – OBLIGAŢII

În situaţia (b) titularul are o bonitate financiară redusă. Activele patrimoniale aflate în administrare au fost procurate în bună măsură pe seama unor resurse sau capitaluri străine, pe care va trebui să le restituie. Accesul acestei firme pe piaţa creditului, inclusiv "fondul comercial", credibilitatea în afaceri, sunt reduse.

Reflectarea în structură a patrimoniului, inclusiv variaţia ponderii activului net în patrimoniul total sunt evidente în situaţia ipotetică a două firme, respectiv A şi B.

Firma "A"

deţine un patrimoniu economic (bunuri şi mijloace băneşti) în valoare totală de 100.000 lei, structurat astfel:

• Terenuri	10.000 lei
• Clădiri	50.000 lei
• Utilaje	30.000 lei
• Materii prime	5.000 lei
• Mărfuri	3.000 lei
• Numerar	2.000 lei
Total	100.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Regimul juridic de dobândire şi acoperire financiară pentru averea de un miliard de lei este:

• 85.000 lei reprezintă bunuri (valori economice) asupra cărora firma exercită dreptul de proprietate, fiind acoperite de Capitaluri proprii;

• 15.000 lei reprezintă datorii sau obligaţii ale firmei (capital străin). Ecuaţia de echilibru a patrimoniului capătă următoarea formă grafică:

PATRIMONIU FIRMEI "A"

Bunuri economice (mijloace materiale şi băneşti)	Drepturi şi obligaţii asupra bunurilor exprimate valoric
PATRIMONIU ECONOMIC	PATRIMONIU JURIDIC
• Terenuri 10.000 • Clădiri 50.000 • Utilaje 30.000 • Materii prime 5.000 • Mărfuri 3.000 • Numerar (în casierie) 2.000	• Drept de proprietate 85.000 (capital propriu) • Obligaţii băneşti 15.000 (datorii sau capital străin)
TOTAL 100.000	TOTAL 100.000

Se observă că zona haşurată exprimă o pondere substanţială a capitalului propriu, respectiv 85% din totalul patrimoniului.

Patrimoniul net sau Averea curată "A" = Patrimoniul brut – Datorii

85.000 = 100.000 – 15.000

Firma "B"

deţine un patrimoniu economic mult mai mare decât firma A, respectiv 470.000 lei, structurat astfel:

- Terenuri 55.000 lei
- Clădiri 230.000 lei
- Utilaje 146.000 lei
- Materii prime 6.000 lei
- Mărfuri 30.000 lei
- Numerar 3.000 lei

Total 470.000 lei

Regimul juridic de dobândire şi acoperire financiară pentru averea de 470.000 lei, este:

Scanned with OKEN Scanner

• 70.500 lei reprezintă bunuri (valori economice) asupra cărora firma exercită dreptul de proprietate;

• 399.500 lei reprezintă datorii sau obligaţii ale firmei, neachitate încă, respectiv capital străin. Ecuaţia de echilibru valoric a patrimoniului firmei B capătă următoarea formă grafică:

PATRIMONIUL FIRMEI "B"

Bunuri economice (mijloace materiale şi băneşti)	Drepturi şi obligaţii asupra bunurilor exprimate valoric
PATRIMONIU ECONOMIC	PATRIMONIU JURIDIC
• Terenuri 55.000 • Clădiri 230.000 • Utilaje 146.000 • Materii prime 6.000 • Mărfuri 30.000 • Numerar (în casierie) 3.000	• Drept de proprietate 70.500 (capital propriu) • Obligaţii băneşti 399.500 (datorii sau capital străin)
TOTAL 470.000	TOTAL 470.000

Se observă că deşi patrimoniul brut al firmei "B" este de aproape de cinci ori mai mare decât al firmei "A", patrimoniul net sau averea curată este mai mică, având o pondere de 15% în totalul patrimoniului. Firma "B" a procurat activele pe seama unor resurse străine, (datorii faţă de furnizori, credite la bănci etc.) pe care nu le-a achitat. În derularea afacerilor, partenerii vor prefera firma "A", deoarece dispune de bonitate financiară superioară. Se constată de asemenea că datorită neachitării datoriilor faţă de furnizorii de materii prime, aceştia nu au mai livrat acest element de stoc către firma "B", punând în pericol continuitatea procesului de producţie.

PATRIMONIUL NET pentru firma "B" = Patrimoniu brut – Datorii

70.500 = 470.000 – 399.500

În concluzie, patrimoniul constituie obiect al reflectării contabile şi al unui echilibru valoric permanent. Dubla reprezentare a patrimoniului face posibilă menţinerea acestui echilibru. Abordarea dualistă a patrimoniului conduce pe planul contabilităţii la următoarele concepte:

Pentru BUNURILE ECONOMICE, corespund noţiunile:

- **patrimoniu economic;**
- **obiecte de drepturi şi obligaţii;**
- **avere totală (brută);**

Scanned with OKEN Scanner

• **activ patrimonial.**

Pentru DREPTURILE ŞI OBLIGAŢIILE cu valoare economică corespund noţiunile:

• **patrimoniu juridic;**
• **drepturi şi obligaţii;**
• **capital propriu şi capital străin;**
• **pasiv patrimonial.**

Prezentarea grafică a acestor structuri capătă forma descrisă în figura nr.2.2.

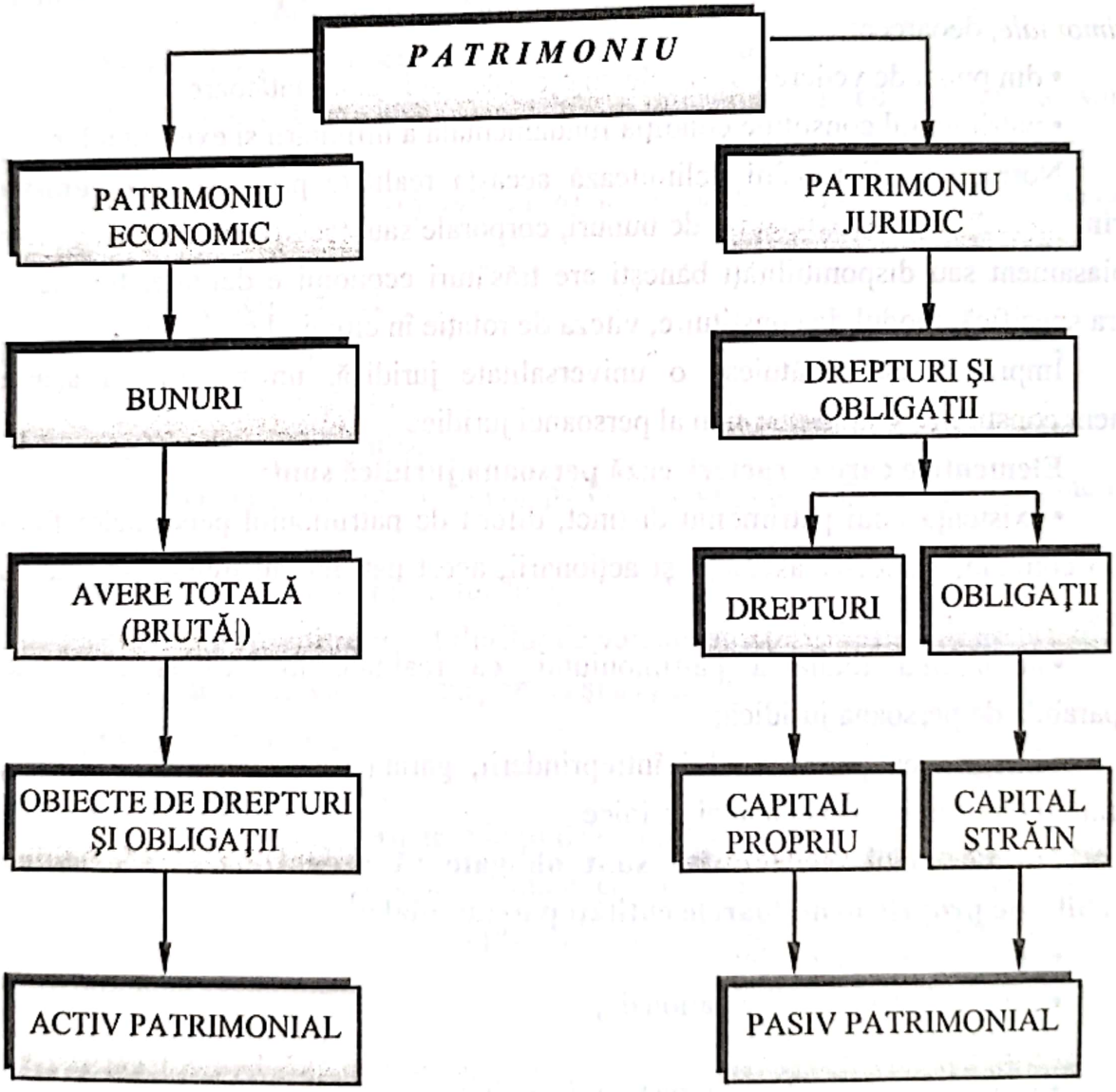


Fig. nr. 2.2. **Abordarea dualistă a patrimoniului în contabilitate**

Scanned with OKEN Scanner

2.7. Entităţi patrimoniale, obiect al contabilităţii

Contabilitatea produce oferta informaţională necesară administrării şi gestionării valorilor economice separate patrimonial. Am observat că din punct de vedere conceptual, obiectul contabilităţii îl constituie ansamblul mişcărilor de valori, exprimate în bani, care generează modificări permanente în mărimea şi structura patrimoniului.

La modul concret, acest grup de fapte şi fenomene economice singulare se derulează în "spaţii" economice determinate, pe care le putem numi *entităţi patrimoniale,* deoarece:

- din punct de vedere juridic ele au o existenţă de sine stătătoare;
- patrimoniul constituie condiţia fundamentală a înfiinţării şi existenţei lor.

Normalizatorii români delimitează această realitate prin expresia **"unitate patrimonială"**. Fiecare categorie de bunuri, corporale sau necorporale, creanţe, titluri de plasament sau disponibilităţi băneşti are trăsături economice definite, funcţie de natura specifică, modul de constituire, viteza de rotaţie în circuitul economic etc.

Împreună ele alcătuiesc o universalitate juridică, un patrimoniu aparte, element constitutiv şi sine-qua-non al persoanei juridice.

Elementele care caracterizează persoana juridică sunt:

- existenţa unui patrimoniu distinct, diferit de patrimoniul persoanelor fizice care o compun, respectiv asociaţii şi acţionarii; acest patrimoniu trebuie să aparţină exclusiv persoanei juridice;
- autonomia totală a patrimoniului, ca realitate juridică şi economică inseparabilă de persoana juridică;
- integritatea patrimoniului întreprinderii, garanţia existenţei, dezvoltării şi perenităţii (continuităţii) persoanei juridice.

Potrivit Legii contabilităţii **sunt obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie următoarele entităţi patrimoniale:**[1]

- societăţile comerciale;
- societăţile/companiile naţionale;
- regiile autonome;
- institutele naţionale de cercetare-dezvoltare;
- societăţile cooperatiste;
- instituţiile publice;

---

[1] Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată în M.Of. nr.689/10.10.2007, art.1.

Scanned with OKEN Scanner

• asociaţiile;
• alte persoane juridice cu sau fără scop patrimonial;
• persoane fizice care desfăşoară activităţi producătoare de venituri.

Entităţile menţionate trebuie să asigure:

• întocmirea documentelor justificative pentru orice operaţie care afectează patrimoniul unităţii;
• înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor patrimoniale;
• inventarierea patrimoniului unităţii;
• întocmirea bilanţului contabil;
• controlul asupra operaţiilor patrimoniale efectuate;
• furnizarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la situaţia patrimoniului[1].

Contabilitatea este organizată în toate unităţile patrimoniale, structurate potrivit legii, în:

a. unităţi economice;
b. instituţii publice;
c. organizaţii obşteşti.

A. Unităţile economice

sunt persoane juridice înfiinţate pe baza unui patrimoniu propriu, având drept obiect de activitate:

• producţia bunurilor (mărfurilor);
• circulaţia mărfurilor, a titlurilor de valoare şi a instrumentelor de plată;
• prestări de servicii în transporturi şi asigurări;
• servicii bancare;
• executări de lucrări;
• alte operaţii accesorii activităţii de comerţ.

Ca regulă generală, orice unitate economică urmăreşte prin activitatea sa obţinerea unui profit. Economia de piaţă impune prin legea concurenţei acest criteriu de performanţă economică.

2.7.1. Clasificarea unităţilor economice

poate fi realizată după mai multe criterii. Dintre acestea menţionăm:

---

[1] vezi *Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii*, M. O. Nr. 303bis/1993

Scanned with OKEN Scanner

• **După forma de organizare,** deosebim:

Regiile autonome

funcţionează în ramurile strategice ale economiei naţionale: industria de apărare, energie electrică, exploatarea minelor şi gazelor naturale, transporturi feroviare, poştă-telecomunicaţii[1].

Societăţile comerciale

se înfiinţează prin acte administrative sau prin asociere de persoane fizice şi/sau juridice în vederea efectuării actelor de comerţ, cu respectarea dispoziţiilor legale[2].

Societăţile (asociaţiile) cooperatiste

sunt constituite pe principiul activităţii comune a membrilor ei, administrează bunurile şi repartizează rezultatele după reguli statutare.

• ***După forma de constituire şi funcţionare,*** deosebim:

Societatea în nume colectiv

este societatea comercială ale cărei obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social şi cu răspunderea nelimitată şi solidară a tuturor asociaţilor. Părţile sociale nu pot fi reprezentate de titluri de valoare negociabile.

Societatea în comandită simplă

funcţionează cu două categorii de asociaţi:

- comanditaţi, care administrează societatea, dar care răspund solidar şi nelimitat pentru obligaţiile societăţii;

- comanditari, care nu au dreptul să participe la administrarea societăţii, răspunzând pentru obligaţiile acesteia numai cu valoarea aportului propriu. Capitalul social este divizat în părţi sociale, care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim.

Societatea în comandită pe acţiuni

are caracteristici similare cu cea în comandită simplă. În această societate părţile comanditarilor sunt divizate în acţiuni ca titluri de valoare negociabile.

Societatea pe acţiuni (S.A.)

garantează obligaţiile sociale cu patrimoniul social, iar asociaţii răspund în limita capitalului aportat. Acţiunile sunt transmisibile fără acordul celorlalţi asociaţi.

Societatea cu răspundere limitată (S.R.L.)

---

[1] vezi Legea 15/1990 privind organizarea unităţilor economice de stat ca Regii Autonome şi Societăţi comerciale, Monitorul Oficial nr. 98/1990

[2] vezi Legea 31/1990 privind Societăţie Comerciale, M.O. nr. 126-127/1990, republicată şi actualizată

Scanned with OKEN Scanner

garantează executarea obligaţiilor cu patrimoniul social, iar asociaţii răspund numai cu cota lor socială. În principiu, părţile sociale nu sunt transmisibile altei persoane şi nu pot fi reprezentate prin titluri negociabile.

Menţionăm că Societatea comercială este unitatea reprezentativă pentru organizarea producţiei, a mărfurilor, a circulaţiei mărfurilor şi a titlurilor de credit, a prestărilor de servicii şi executării de lucrări. În această entitate patrimonială, contabilitatea capătă forme complete de organizare.

B. Instituţiile publice (bugetare)

cuprind instituţiile de stat care realizează activităţi social-culturale. De regulă, ele nu desfăşoară o activitate economică. În consecinţă, pentru realizarea obiectului de activitate, sunt finanţate cu resuse de la buget. Se includ aici:

- instituţiile de învăţământ de toate gradele;
- instituţiile de sănătate: spitale, dispensare, sanatorii, policlinici;
- instituţiile de artă: teatre, muzee, cinematografe;
- organele puterii şi administraţei de stat: preşedinţia, parlamentul, guvernul, parchetul, justiţia, prefecturile, primăriile;
- armata, organele de ordine internă şi de pază.

C. Organizaţiile obşteşti

sunt constituite pe principiul asocierii libere, în scopul desfăşurării unor activităţi politice, social-culturale, religioase şi uneori economice. Se includ în această categorie:

- partidele politice;
- sindicatele;
- asociaţiile profesionale;
- cultele;
- societăţile de caritate;
- fundaţiile.

Cheltuielile acestor organizaţii sunt acoperite din contribuţia membrilor, la care se adaugă prin excepţie eventualele venituri obţinute din activitatea economică proprie.

Orice unitate patrimonială administrează şi gestionează potrivit legii un capital:

După forma de proprietate asupra capitalului, deosebim:

- unităţi patrimoniale de stat;
- unităţi patrimoniale proprietate privată.

Exercitarea dreptului de proprietate privată se desfăşoară în:

Scanned with OKEN Scanner

• întreprinderi proprietate socială (sau de grup), numite şi societăţi comerciale, unde capitalul se constituie prin investiţia a două sau mai multe persoane;

• întreprinderi personale, unde capitalul investit aparţine exclusiv unei singure persoane (întreprinzător unic), care conduce, administrează şi gestionează întreaga activitate. Întreprinzătorul individual răspunde pentru obligaţiile asumate cu întreaga sa avere.

Precizăm că obiectul contabilităţii depăşeşte limitele unităţii patrimoniale şi a persoanei fizice care desfăşoară activităţi comerciale. El se extinde şi asupra grupurilor de societăţi comerciale, respectiv economia naţională în ansamblul ei.

• *Grupul de societăţi*

este un ansamblu constituit din mai multe societăţi care dispun fiecare de personalitate juridică, unite între ele prin legături diverse.

Societatea principală, numită societate "mamă" exercită controlul şi dreptul de decizie asupra societăţilor filiale ("fiice"), inclusiv asupra grupului. Contabilitatea consideră grupul ca o singură entitate, pe care-l abordează prin intermediul "tehnicilor de consolidare".

• *Economia naţională*

constituie o "entitate patrimonială" la nivelul macroeconomic, al unei ţări. În cadrul acesteia sunt circumscrise toate structurile menţionate anterior. Procesul globalizării exercită influenţe esenţiale pe plan economic, dar nu poate anula entităţile statale şi naţionale constituite şi recunoscute ca atare.

Contabilitatea naţională este contabilitatea socială a unei naţiuni[1]. Ea reprezintă extensia firească a contabilităţii către un spaţiu de nivel macroeconomic, având ca obiect prezentarea operaţiunilor care compun activitatea economico-socială sub formă de conturi, circuite şi fluxuri. Cu ajutorul contabilităţii naţionale se cuantifică natura şi sensul fluxurilor de operaţii economice şi financiare referitoare la produsul intern brut, mărimea avuţiei naţionale, dimensiunea şi structura stocurilor, relaţiile financiare şi fluxurile monetare.[2]

În aceste condiţii, contabilitatea naţională este utilizată pentru fundamentarea deciziilor de politică economică la nivelul statului.[3]

---

[1] vezi J. Marczewski, *Comptabilité nationale*, Paris, Dalloz, 1967, p.16
[2] vezi M. Ristea, Corina Graziella Dumitru, *Bazele contabilităţii*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2005
[3] vezi N. Tabără, *Contabilitate naţională, Concepte. Sisteme. Modele*, Ed. TipoMoldova, Iaşi, 2008

Scanned with OKEN Scanner

2.7.2. Constituirea şi funcţionarea entităţii patrimoniale

Dobândirea caracterului de persoană juridică de către o entitate patrimonială, presupune procesul de constituire efectivă a acesteia. Legea societăţilor comerciale, Contractul de societate şi Statutul societăţii stipulează condiţiile în care are loc constituirea societăţii comerciale, cu referire principală la subscrierea întregului capital şi vărsarea de către fiecare asociat sau acţionar a cotei de aport stabilite.

Capitalul subscris

este aportul pe care asociaţii sau acţionarii, în calitatea lor de proprietari, s-au angajat să-l pună la dispoziţia societăţii comerciale.

Capitalul subscris vărsat

este acea parte a capitalului subscris care a fost pusă fizic la dispoziţia societăţii comerciale. Evident capitalul nevărsat, (nedepus sau neaportat) nu se află încă, din diverse motive, la dispoziţia societăţii comerciale.

Ca persoană juridică, societatea dispune de:

- un patrimoniu economic, în esenţă bunuri;
- un patrimoniu juridic, concretizat în drepturi şi obligaţii;
- un sediu, o denumire şi o naţionalitate.

Atribuirea caracterului de persoană juridică unei societăţi comerciale este realizată prin **Contractul de societate,** din care decurge statutul acesteia, cu referire la:

- forma societăţii;
- denumirea;
- sediul social;
- obiectul de activitate;
- durata;
- mărimea capitalului;
- modalităţi de participare la rezultate;
- reguli de funcţionare etc.

Orice bun economic aportat de asociaţi devine proprietatea societăţii, constituind un patrimoniu propriu al entităţii respective, diferit şi independent de patrimoniul asociaţilor. După constituirea societăţii, asociaţii nu mai au un **drept real şi direct** asupra patrimoniului acesteia. Ei dispun numai de un drept de creanţă care rezultă din calitatea lor de asociaţi. În consecinţă, în cazul lichidării societăţii, asociaţii nu mai pot revendica bunurile aduse în natură, ci numai o sumă proporţională cu cota

Scanned with OKEN Scanner

lor de contribuţie. După momentul constituirii legale, societatea comercială nu mai acţionează prin asociaţii săi, ci numai prin reprezentanţii legali, întreprinzători sau manageri. Aceştia din urmă vor acţiona în numele societăţii comerciale, neangajându-şi în actele lor juridice (conducere, administrare şi gestionare) patrimoniul propriu, ci numai pe cel al societăţii, inclusiv răspunderea materială a acesteia. În asemenea condiţii, drepturile, obligaţiile şi rezultatele generate de actele întreprinse de reprezentanţii autorizaţi ai societăţii comerciale, au efecte directe asupra patrimoniului societăţii. Activitatea economică a societăţilor comerciale se desfăşoară în limitele statutului acesteia, fiind concretizată sub aspect financiar în "Bugetul de venituri şi cheltuieli". Controlul şi analiza activităţii economice sunt posibile prin informaţiile pe care le oferă conducerii resortul contabil-financiar.

Potrivit legii, societăţile comerciale sunt obligate să conducă contabilitate în partidă dublă şi să întocmească bilanţul contabil ca document esenţial de gestiune a patrimoniului.

2.8. Exerciţiul financiar şi independenţa acestuia

Orice activitate economică se desfăşoară în mod obiectiv pe două coordonate esenţiale, respectiv spaţiu şi timp. Pentru a constitui obiect de reflectare în etalon bănesc a tuturor operaţiunilor economice derulate, documentele de sinteză şi raportare contabilă (bilanţul, anexa, contul "Profit şi pierdere") trebuie să ofere informaţii relevante, clare şi riguroase.[1] Natura şi conţinutul acestor produse de sinteză informaţională reclamă delimitarea unor perioade de timp pentru determinarea situaţiei patrimoniale şi a rezultatelor obţinute.

Exerciţiul financiar sau contabil

este intervalul care delimitează convenţional durata unei perioade de raportare contabil-financiară. În practică uzuală, cu aceeaşi semnificaţie este utilizată şi expresia "perioadă de gestiune". În ţara noastră şi în majoritatea statelor europene exerciţiul financiar coincide cu anul calendaristic (1 ianuarie – 31 decembrie). La propunerea Ministerului Finanţelor Publice, guvernul poate aproba ca exerciţiul financiar să înceapă şi să se încheie la alte date decât cele menţionate anterior.[2]

---

[1] Pentru persoanele juridică care aplică Reglementările contabile conforme cu Directivele ăţilor Europene, conform OMFP nr.1752/2005, situaţiile financiare anuale se compun din bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu, situaţia fluxurilor de trezorerie, note explicative la situaţiile financiare anuale.

[2] vezi art. 27 din Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată în M.O. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

Regulamentul de aplicare al Legii contabilităţii precizează că "exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate când acesta începe la data înfiinţării, respectiv a înmatriculării". În Statele Unite ale Americii exerciţiul financiar se suprapune cu anul calendaristic prin excepţie.

Pe plan teoretic operează principiul continuităţii, potrivit căruia firma nu-şi va înceta activitatea în viitorul previzibil, respectiv nu va înregistra o reducere sensibilă a activităţii.

Segmentarea timpului pe exerciţii financiare sau perioade de gestiune face posibilă asigurarea independenţei exerciţiului şi activarea unor criterii pentru delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor.

S-au conturat în acest context două modalităţi de abordare:

• **Contabilitatea de angajamente** *("accrual accounting")*

Tranzacţiile şi evenimentele sunt luate în calcul din momentul când acestea s-au produs, şi nu atunci când intervine plata sau încasarea lor. Altfel spus, aceste tranzacţii şi evenimente nu sunt luate în consideraţie pe măsură ce numerarul sau echivalentele acestuia au fost efectiv încasate sau plătite. Ele sunt înregistrate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadei la care se referă. Această abordare oferă informaţii atât despre tranzacţiile trecute generatoare de încasări şi plăţi, cât şi despre cele viitoare.[1]

Menţionăm faptul că actualul sistem de contabilitate din ţara noastră utilizează contabilitatea de angajamente.

• **Contabilitatea de trezorerie** *("cash accounting")* presupune consemnarea şi înregistrarea la cheltuieli şi venituri numai a operaţiunilor care au fost decontate efectiv la trezorerie. În consecinţă, *cheltuielile vor fi înregistrate numai în momentul plăţii iar veniturile numai în momentul încasării.*

Remarcă:

Fără a încerca "lezarea" actualului sistem de contabilitate utilizat în ţara noastră, ne permitem să facem câteva constatări:

Contabilitatea de angajamente este în opinia noastră adecvată şi compatibilă, în primul rând, cu o economie stabilă şi sănătoasă, în care circulaţia capitalului, inclusiv decontarea angajamentelor şi creanţelor, se desfăşoară în condiţii de normalitate. Altfel spus, plata şi încasarea acestora, se derulează ca regulă generală,

---

[1] vezi *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare*, în Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007

Scanned with OKEN Scanner

fără dificultate. În contrast cu această situaţie, economia românească se confruntă constant cu probleme de blocaj financiar, cu arierate care se cifrează la zeci de mii de miliarde de lei.

Reeşalonarea sau "amularea" parţială a arieratelor, prin repetate măsuri guvernamentale, nu a produs efectele scontate. Dintr-o speţă concretă, menţionăm că o societate comercială cu capital majoritar de stat, a livrat către beneficiari, într-un singur exerciţiu financiar, produse de peste 2.000.000 lei (echivalentul a 20 miliarde lei vechi), reuşind să încaseze doar 40% din valoarea acestora. Firesc, din varii motive, ea nu oferă un câmp favorabil pentru aplicarea contabilităţii de angajamente, care a consemnat în sfera veniturilor, în bună măsură, creanţe incerte. Tratarea într-o manieră similară a cheltuielilor nu soluţionează complet problema.

Suntem puşi în situaţia de a corela sau "împerechea" cheltuieli certe, efectuate deja, şi în mai mică măsură cheltuieli potenţiale, cu venituri nesigure, a căror încasare efectivă este pusă adeseori sub semnul incertitudinii.

Apreciem că în aceste condiţii, finanţarea exploatării, continuitatea activităţii, inclusiv imaginea fidelă, operează într-un mediu ostil, nefavorabil. Din acest punct de vedere, într-o asemenea situaţie, contabilitatea de trezorerie nu soluţionează problema, dar, se apropie mai mult de imaginea fidelă, deoarece consemnează veniturile efectiv încasate şi nu cele potenţiale.

Este, în opinia noastră, o contabilitate a realităţilor şi nu una a "promisiunilor şi aşteptărilor".

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III
CONTABILITATEA, COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAŢIONAL ECONOMIC (S.I.E.)

Preliminarii

Întreaga evoluţie a societăţii omeneşti este grevată pe amplificarea continuă a capacităţii de informare. Fiinţa umană probează astfel o permanentă vocaţie spre progres. Marele filosof al antichităţii, Aristotel, considera că "oamenii au de la natură dorinţa de a cunoaşte"[1].

Transformarea cunoaşterii dobândite într-un "tezaur pentru posteritate" a devenit posibilă prin transmiterea permanentă a informaţiilor acumulate de la o generaţie la alta, într-un neîntrerupt şir de secole şi milenii. În infinita cursă a timpului, *cunoaşterea a dobândit astfel un pronunţat caracter cumulativ. Transferul "gnosisului" a avut loc în principal, prin intermediul scrisului şi într-o mai mică măsură, prin mijlocirea limbajului.* Iată de ce, *o scurtă privire retrospectivă asupra acestui domeniu ne determină să prezentăm unul dintre principalii "catalizatori" ai progresului general al omenirii: scrierea*[2].

Firesc, reîntoarcerea noastră în timp trebuie să includă şi câteva repere referitoare la "cartea de căpătâi a neamului", adică la propria noastră istorie.

Aproape şapte milenii ne despart de momentul în care egiptenii utilizează pentru prima oară scrierea hieroglifică, urmată la circa 1500 ani de scrierea figurativă sau pictografică a sumerienilor.

Fabricarea hârtiei din mătase în China (200 î.e.n.), tehnologia scrierii, a confecţionării pergamentului şi hârtiei evoluează constant. Moment de referinţă este anul 1445, dată la care germanul Johannes Gensfleisch Gutenberg a inventat tiparul cu litere metalice mobile[3]. O istorie comparată ne permite să constatăm faptul că apariţia primei cărţi în culori, creaţie a germanului Johan Fust, Psalmorum Codex sau Psaltirea

---

[1] Vezi Aristotel, *Metafizica*, Ed. Academiei R.S.R. Bucureşti, 1965, p.216

[2] vezi E. Horomnea, *Cunoaştere, informaţie, creativitate, progres în evoluţia societăţii*, Analele Universităţii "Al. I. Cuza", Iaşi, 1992

[3] Utilizarea unor tipare din lemn care imprimau pe paste de ceară este semnalată în China încă din perioada 1000-900 î.e.n., vezi *Dicţionar cronologic al ştiinţei şi tehnicii universale*, Ed. Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1979, p.673

Scanned with OKEN Scanner

de la Maientze, coincide cu momentul în care intra în destinul nostru istoric legendara figură a marelui apărător de neam şi glie, Ştefan cel Mare (1457).

Revenirea "acasă" fiind făcută, suntem obligaţi să recunoaştem că deşi pe teritoriul Daciei s-a dezvoltat o civilizaţie recunoscută, nu se confirmă existenţa scrisului[1]. Reţinem anul 1406, moment în care pe spaţiul nostru naţional are loc scrierea primului hrisov domnesc, emis de Mircea cel Bătrân. Cu titlu special, menţionăm apariţia în anul 1521 a unei adevărate enciclopedii medievale româneşti, una dintre cele mai valoroase scrieri europene ale timpului: Învăţăturile lui Neagoe Basarab. Trei secole mai târziu, marele literat Bogdan Petriceicu Haşdeu, avea să le numească "un falnic monument de literatură, politică, filosofie şi elocvenţă la străbunii noştri."[2] Acelaşi an, 1521, consemnează primul text redactat în limba română, respectiv scrisoarea lui Neacşu din Câmpulung către Johannes Bekner, judele Braşovului. **Lumea de astăzi nu ar fi fost ceea ce este, dacă mintea omenească nu ar fi creat cu milenii în urmă scrierea, acest formidabil mijloc de comunicare. În acest fel, operele scrise au "imortalizat" şi transmis cu generozitate urmaşilor tezaurul universal al cunoaşterii acumulate, îmbogăţindu-l continuu. În zilele noastre s-a impus un adevăr axiomatic: viitorul unei societăţi este determinat esenţial de producţia şi deţinerea unei resurse fundamentale: INFORMAŢIA. Într-o lume a competiţiei, marea AVERE se măsoară cu adevărat în cantitatea şi calitatea informaţiei deţinute la un moment dat[3]. Mileniul III va fi dominat indiscutabil de o nouă mare putere: informaţia structurată la nivelul sistemelor informaţionale.**

Este în egală măsură, un merit şi o şansă a civilizaţiei umane de a crea sau produce singura resursă inepuizabilă, respectiv informaţia. Ea poate şi trebuie să fie exploatată în sensul optimizării consumului celorlalte resurse, evident limitate. Nu există altă soluţie pentru societatea noastră aflată într-un "război" nedeclarat, dar vizibil cu propriile-i resurse. Trebuie să înţelegem sensul major al strategiilor decizionale potrivit opiniei sociologului Alvin Toffler, care afirmă că "acum deciziile sunt cele care creează resursele. Iată schimbarea fundamentală, poate cea mai revoluţionară, pe care omul a cunoscut-o vreodată"[4].

---

[1] vezi V.Pârvan, *Getica*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1982, p.199
[2] vezi B.P. Haşdeu, *Arhiva istorică a României*, tom.I, partea a-II-a, Bucureşti, 1965, p.112
[3] vezi E. Horomnea, *Decizii şi modele de calcul contabil diagrafic*, Teză de doctorat, Iaşi, 1991
[4] vezi A. Toffler, *Şocul viitorului*, Ed. Politică, Bucureşti, 1973, p.136

Scanned with OKEN Scanner

Cu aproape două secole în urmă, o abordare similară o regăsim şi în gândirea lui Napoleon Bonaparte care aprecia că *"nimic nu este mai dificil şi cu toate acestea mai important decât a şti să decizi"*[1].

Sub ochii noştrii, civilizaţia multimedia pune în valoare o nouă dimensiune a prezentului: informaţia activă şi interdependentă, un autentic factor de dezvoltare şi progres. Adevărată dominantă a secolului XX, explozia informaţională a creat "universul informaţional", aflat într-o continuă şi accelerată expansiune. Procesul s-a accentuat în mileniul trei. **Dublarea informaţiei tehnice şi ştiinţifice la fiecare 4 ani, apariţia zilnică în lume a peste 20.000 de articole ştiinţifice, rapida răspândire a microprocesoarelor, biotehnologia, banii electronici, convergenţa computerului şi telecomunicaţiilor, mişcarea în spaţiul cosmic, inteligenţa artificială, civilizaţia multimedia şi internetul, toate acestea produc serioase mutaţii sociale, politice şi demografice. Ele ne schimbă fundamental modul de viaţă. Printr-o extensie firească, putem vorbi despre o dimensiune informaţională a universului.** Pornind de la unul din atributele fundamentale ale lumii vii, şi anume **comunicarea**, s-a constatat că o dată cu transferul informaţiei, are loc şi un transfer de energie. În această accepţiune, gândul devine o forţă materială, un câmp energetic. De aici şi dimensiunea informaţional-energetică a lumii vii.[2]

Procesul cunoaşterii a fost impulsionat esenţial şi în ordine cronologică de apariţia limbajului, a scrisului, a tiparului şi a sistemelor de prelucrare automată a datelor. Elemente de noutate şi progres, adăugate patrimoniului spiritual deja moştenit, au fost transferate generos către posteritate. **Prin efort şi creativitate, prin geniu şi perseverenţă, omul şi-a construit cel mai important edificiu al existenţei sale: ŞTIINŢA. În evoluţia societăţii omeneşti, fiecare veac are personalitatea lui proprie, adăugând prin întindere şi adâncime noi paşi pe drumul nesfârşit al cunoaşterii[3]. Perioada cea mai fecundă în progresul omenirii, s-a dovedit a fi, până în prezent, secolul XX. Geniul uman a creat în acest veac sub tensiunea unor imense energii acumulate anterior, atingând culmi de la care se va putea pleca spre altele, nebănuite astăzi.** La acest sfârşit de mileniu, ingeniozitatea minţii omeneşti a descoperit sau a extins spectaculos domenii ale cunoaşterii trecute. În secolul nostru au intrat în patrimoniul cunoaşterii universale descoperiri care au

---

[1] vezi *Larouse du XX-e siécle*, Paris, 1929, vol.I, pag.707. La definirea conceptului de decizie este citată şi această opinie.
[2] vezi D. C. Dulcan, *Inteligenţa materiei*, Ed. Teora, Bucureşti, 1992, p.93, s.u.
[3] vezi E. Horomnea, *Decizii şi modele de calcul contabil diagrafic*, Teză de doctorat, Iaşi, 1991

Scanned with OKEN Scanner

amplificat substanţial ritmul progresului: laserul, tranzistorul, fibrele optice, televiziunea, circuitele integrate; a fost creat multiplicatorul inteligenţei umane, ordinatorul electronic. Pe această bază a fost posibilă ulterior realizarea roboţilor şi a microelectronicii. Construirea rachetelor interplanetare şi a navetelor spaţiale a marcat începutul drumului nostru către alte civilizaţii. Un destin cosmic ne-a hărăzit să fim contemporanii acestor mari performanţe.[1] În acelaşi timp, printr-un veritabil privilegiu, am trăit unul din momentele de referinţă pe scara eternului TIMP: schimbarea de secol şi mileniu. Din patruzeci de generaţii, doar patru sau cinci, au această şansă.

3.1. Delimitări conceptuale privind Sistemul Informaţional Economic (S.I.E.)

Informaţia constituie o abstractizare, un produs al cunoaşterii inteligente, dar în acelaşi timp o realitate omniprezentă. Ea domină şi explică universul, evident până la limita atinsă de procesul cunoaşterii. *În domeniul economic, informaţia este prezentă de la celula sau operaţia cea mai insignifiantă, o simplă tranzacţie, până la megastructuri: concern, holding, companii transnaţionale, economie naţională sau mondială. În fiecare din aceste segmente ale "spaţiului economic", există şi se "mişcă" un patrimoniu. Sensul expresiei "mişcare" este echivalent cu cel de modificare permanentă a acestuia. Transformările intervenite în mărimea şi structura substanţelor care compun patrimoniul sunt cuantificate printr-un limbaj specific, cel al cifrelor, de către contabilitate.*

Puţini termeni au avut parte de o interpretare atât de nuanţată şi diferită ca informaţia.

În sensul cel mai general, **informaţia** *semnifică o ştire, o noutate, un mesaj care provine din orice domeniu al cunoaşterii.* Conceptul de informaţie exprimă o formulă scrisă, susceptibilă de a aduce o cunoştinţă[2]. Dicţionarele nu definesc informaţia ci, mai curând, o explică sau interpretează. Informaţia poate fi înţeleasă şi ca o succesiune discretă sau continuă de evenimente măsurabile, repartizate în timp.

---

[1] vezi E. Horomnea, *Cunoaştere, informaţie, creativitate, progres în evoluţia societăţii*, în Analele Universităţii "Al. I. Cuza" Iaşi, 1992

[2] vezi J. Arsac, *Informatica*, Ed. Enciclopedică, Bucureşti, 1973

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la premisa reală că lumea vie comunică, într-o formă sau alta, trebuie să acceptăm că *informaţia reprezintă o condiţie a vieţii*[1]. În sens cibernetic informaţia poate fi abordată sub trei aspecte:

- semantic, funcţie de semnificaţia informaţiei transmisă prin semnal;
- pragmatic, avându-se în vedere scopul sau utilizarea informaţiei la receptor;
- sintactic, apreciindu-se gradul în care semnalele primite de receptor elimină incertitudinea sau nedeterminarea.

În ultimul timp, se vorbeşte frecvent despre **identitatea trinitară a informaţiei.**

Evident, ne aflăm în aria unei abordări filozofice, cu percepţii şi rezultate diferite, mai exact paradoxale. Astfel, din punct de vedere *gnoseologic*, informaţia este distinctă de substanţă şi energie, în timp ce pe plan *epistemologic*, al teoriei cunoaşterii ştiinţifice şi *ontologic*, al studierii trăsăturilor generale ale existenţei, ea se identifică cu substanţa şi energia. Această interpretare derivă din faptul că **Substanţa, Informaţia şi Energia** constituie cele trei aspecte inseparabile ale aceleiaşi *Existenţe Fundamentale*, exprimate printr-un principiu logic de forma: $\mathbf{A = A = A^2}$.

O asemenea abordare semnifică deopotrivă adâncime şi întindere în universul cunoaşterii. Chiar dacă astăzi scepticii citesc în curajul acestui demers ceva din "orizontul dogmatic al misterului", merită să ne amintim în context cuvintele înţeleptului filosof Petre Ţuţea: *"Misterul reprezintă singura formă eliberatoare din neliniştile mărginirii personale"*.[3]

Capacitatea informaţiei de a se regenera, de a fi "stocată" şi difuzată constituie o particularitate esenţială din care derivă şi omniprezenţa acesteia.

Sistemul informaţional *reprezintă un ansamblu organizat şi integrat de date şi informaţii, inclusiv procedurile şi mijloacele utilizate pentru colectarea, prelucrarea şi transmiterea acestora.*

Informaţia constituie un concept abstract, în timp ce comunicarea şi reţinerea în memorie are loc prin semne concrete: cifre, litere, semnale luminoase etc. Informaţiile sunt vehiculate de date care constituie suportul lor simbolic.

---

[1] vezi D.C. Dulcan, *Inteligenţa materiei*, Ed. Teora, Bucureşti, 1992
[2] vezi D. Oprea, *Analiza şi proiectarea sistemelor informaţionale economice*, Ed. Polirom, Iaşi, 1999, p. 21 s.u.
[3] vezi P. Ţuţea, *Între Dumnezeu şi neamul meu*, Ed. Arta Grafică, Bucureşti, 1992, p.54.

Scanned with OKEN Scanner

Datele

constituie materia primă care se prelucrează pentru obţinerea informaţiilor. Ele caracterizează starea unui proces, fenomen sau eveniment la un moment dat, fiind colectate de regulă în vederea prelucrării ulterioare. Fiind informaţie potenţială, datele au o existenţă obiectivă şi materială[1]. Suportul material al datelor îl reprezintă diferite mijloace materiale sau tehnice numite generic *purtători de date*. Misiunea lor este de a conserva, stoca şi restitui datele. Pentru domeniul economic purtătorii de date sunt documentele economice, registrele, situaţiile centralizatoare etc.

Purtătorii tehnici de date se referă la benzi şi discuri magnetice sau perforate, dischete, microfilme etc.

Sistemul Informaţional Economic (S.I.E.) *semnifică ansamblul mijloacelor şi procedeelor de obţinere, stocare şi utilizare a informaţiilor într-un perimetru al activităţii economice, ca rezultat al investirii unor resurse umane şi de capital*[1].

Finalitatea acestor informaţii o constituie utilizarea lor în procesele manageriale.

Sistemul informaţional pentru conducere

reprezintă un set de resurse umane şi de capital, investite într-o unitate economică în vederea colectării şi prelucrării datelor necesare producerii informaţiilor pentru controlul şi conducerea activităţii[2].

Pornim de la premisa că informaţia reprezintă un element esenţial al procesului decizional. În managementul modern, o asemenea abordare este obligatorie. Iată de ce, în practica economică, contabilitatea reprezintă o componentă esenţială a sistemului informaţional managerial, nucleul acestuia. (M.I.S. – Management Information System).[3]

Sistemul informatic *este un ansamblu coerent de mijloace tehnice de tratare a informaţiei, predominant automatizate, compus din echipamente, programe şi fişiere.*

Noţiunea de sistem informaţional nu se confundă cu cea de sistem informatic. În timp ce sistemul informaţional priveşte conţinutul informaţional propriu-zis, sistemul informatic se referă la modul de prelucrare a structurilor. Sistemul informatic

---

[1] vezi T. Fătu, M.Filip, ş.a., *Bazele informaticii economice*, Ed. Vrantop, 1995
[2] vezi D. Oprea, *Premisele şi consecinţele informatizării contabilităţii*, Ed. Graphix, Iaşi, 1995
[3] vezi Belverd E. Needles, s.a., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ed. a cincea, Ed. ARC, Chişinău, 2000

Scanned with OKEN Scanner

primeşte date şi informaţii cu un anumit înţeles, le prelucrează, eliberând la ieşire informaţii cu un nou înţeles, cu *un alt grad de rafinament*. Evident, sfera de cuprindere a sistemului informaţional este mai mare decât cea a sistemului informatic. Relaţia dintre cele două sisteme este prezentată în figura nr. 3.1.

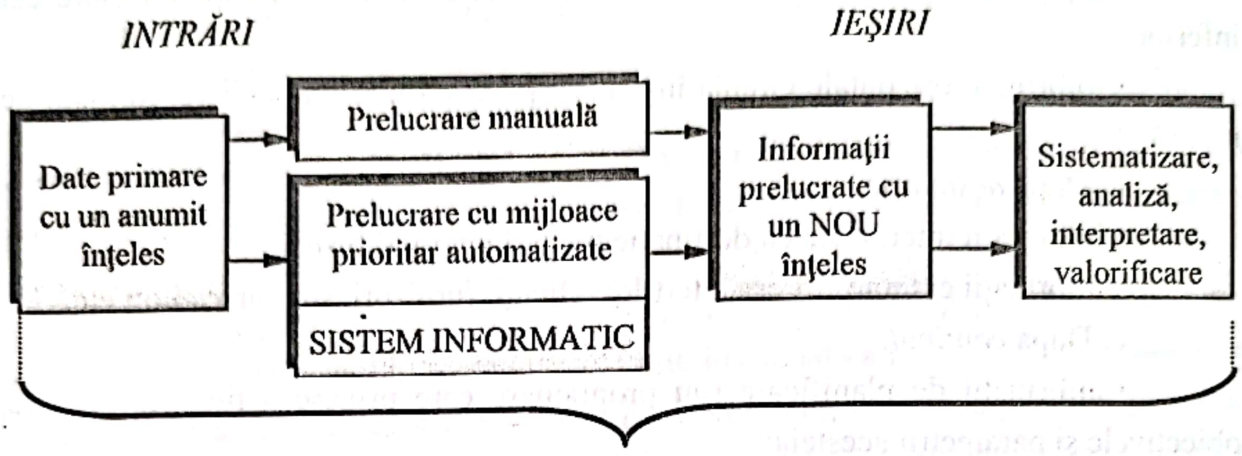


Fig. nr. 3.1. **Relaţia sistem informaţional – sistem informatic**

3.2. Informaţia economică şi clasificarea acesteia

Informaţia economică este acea informaţie generată şi utilizată de activitatea economică, de procesele şi fenomenele desfăşurate în acest domeniu. Ea permite observarea modului de utilizare a resurselor umane, materiale şi financiare, aspect esenţial pentru optimizarea proceselor manageriale. Economistul american Hybe constată că din totalul informaţiilor vehiculate într-o unitate economică, cca 80% sunt informaţii cu caracter economic, iar dintre acestea 47% sunt informaţii de natură contabilă. Iată de ce considerăm necesară prezentarea clasificării informaţiilor economice. Precizăm că marea diversitate a informaţiilor economice permite structurarea acestora după numeroase criterii. Dintre acestea menţionăm:

a. După *nivelul la care circulă:*

- informaţii la nivel microeconomic (societate, întreprindere);
- informaţii la nivel macroeconomic (ramură economică sau economie naţională).

b. După *modul de exprimare*:

- informaţii orale, transmise în comunicarea directă, prin viu grai;
- informaţii scrise, conţinute în documente, registre, cărţi etc;

Scanned with OKEN Scanner

• informaţii audiovizuale conţinute în fax, radio, telefon, filme, bandă audio.

c. După *direcţia de vehiculare*:

• informaţii ascendente circulă dinspre nivelele operative, de execuţie către

• nivelele superioare;

• informaţii descendente sunt cele transmise de la nivelul superior către cel inferior;

• informaţii orizontale circulă în acelaşi plan: între secţii, ateliere, formaţii de muncă etc.

d. După *destinaţie:*

• informaţii interne, au ca destinaţie mediul intern al firmei;

• informaţii externe, adresate terţilor: clienţi, furnizori, stat, investitori etc.

e. După *conţinut:*

• informaţii de planificare sau programare care privesc activitatea viitoare, obiectivele şi parametrii acesteia;

• informaţii efective, exprimă desfăşurarea reală a proceselor şi fenomenelor

• economice. Se includ aici informaţiile contabile, în marea lor majoritate.

• informaţii de control, prin care se compară între ele informaţiile de plan cu

• cele reale sau efective, în scopul stabilirii abaterilor, cauzelor generatoare şi evident a responsabilităţilor.

f. După *scopul urmărit*:

• informaţii pentru conducerea curentă care se referă la decizii, hotărâri sau

• dispoziţii emise de către organele de conducere. Sunt informaţii descendente;

• informaţii de raportare, care sunt transmise pe linie ascendentă, de la nivelul condus către nivelul conducător. Ele confirmă executarea obiectivelor sau comunică situaţii neprevăzute iniţial;

• informaţii de reglare, care apar ca rezultat al comparării parametrilor obiectiv cu nivelul efectiv sau real. Ele urmăresc înlăturarea abaterilor dereglante, inclusiv a cauzelor generatoare.

g. După *sfera de cuprindere:*

• informaţii sintetice, care consemnează cunoaşterea generală, de ansamblu la nivelul unităţii patrimoniale, al ramurii economice sau al organelor de sinteză;

• informaţii analitice, care prezintă în detaliu activitatea desfăşurată, pe structuri şi elemente componente.

h. După *proveniență*:

Scanned with OKEN Scanner

• informaţii interne, care provin din mediul intern a firmei (secţii, ateliere, birouri);

• informaţii externe, care provin din afara mediului economic al firmei: clienţi, furnizori, stat, instituţii bancare şi de credit etc.

i. După *raportul existent între conţinutul informaţiei şi momentul desfăşurării procesului economic*:

• informaţii active, care conţin elemente privind desfăşurarea activităţii economice raportate concomitent cu aceasta: derularea procesului de fabricaţie, a contractelor de aprovizionare şi desfacere etc. Prin natura lor, ele pot corecta din mers abaterile intervenite.

• informaţii pasive sau istorice care privesc fenomene şi procese economice deja consumate, care aparţin trecutului. O parte însemnată a informaţiilor contabile se încadrează în această categorie, fiind conţinute în bilanţ, contul de profit şi pierdere, anexa la bilanţ, dări de seamă etc. Sunt utilizate prioritar pentru analiza economică a activităţii desfăşurate;

• informaţii previzionale, care privesc activitatea viitoare a întreprinderii, strategiile ce urmează a fi adoptate: planuri şi programe de activitate, bugete, antecalculaţia costurilor de producţie etc.

Precizăm că pe baza informaţiilor pasive, menţionate anterior, se pot elabora numeroase previziuni (vezi calculele previzionale fundamentate pe datele bilanţului, anexei la bilanţ şi a contului profit şi pierdere). O sinteză asupra clasificării informaţiilor economice este prezentată în fig. nr. 3.2.

3.3. Etaloane informaţionale

Orice informaţie economică priveşte în ultimă instanţă averea unei entităţi patrimoniale, modificările şi transformările survenite în mărimea şi structura acesteia. *Pentru a avea un înţeles concret şi o determinare precisă, informaţia economică se exprimă printr-un anumit etalon informaţional.*

Etalonul informaţional *semnifică o unitate de măsură standard sau tip, stabilită convenţional pentru exprimarea cantitativă şi valorică a patrimoniului.*

Evaluarea patrimoniului presupune utilizarea obligatorie a unui etalon informaţional. Deosebim în acest context etaloanele cantitative şi cele valorice.

A. Etaloanele cantitative se referă la:

• *Etalonul natural* exprimă din punct de vedere cantitativ orice structură care se pretează la o asemenea măsurare, funcţie de însuşirile fizico-chimice. Pentru

Scanned with OKEN Scanner

greutate, utilizăm kilogramul sau tona, pentru lungime metrul liniar, pentru suprafaţă metrul pătrat, pentru volum metrul cub etc.

Determinarea exactă a obiectului măsurat cantitativ presupune ca etalonul apelat (tonă, litru) să fie completat cu precizarea obiectului în cauză. Nu constituie o informaţie pentru utilizator etalonul 1000 tone dacă nu este completat de specificarea obiectului măsurat, să presupunem 1000 tone fontă. Informaţia comunică acum atât dimensiunea sau mărimea în etalonul natural, cât şi individualizarea obiectului respectiv. Etalonul natural este utilizat în special pentru controlul integrităţii patrimoniale a modului de gestionare cantitativă a "bunurilor privite evident ca substanţă materială a averii"[1].

• *Etalonul natural - convenţional* serveşte pentru exprimarea şi măsurarea cantitativă a unor bunuri sau obiecte cu caracteristici comune, dar diferenţiate prin mărimea acestor caracteristici. Tona de combustibil de o anumită putere calorică, puterea unui tractor (15CP), se constituie produs sau dimensiune etalon, funcţie de care se vor exprima celelalte produse sau lucrări, evident de aceeaşi natură (tractor convenţional, combustibil convenţional, hectarul de arătură normală etc). *Hantrul* reprezintă necesarul energetic pentru tracţiune aferent lucrării de arat cu tractorul pentru suprafaţa de 1 ha, la o adâncime de 18-20 cm, pe un sol cu rezistenţă medie. Orice altă lucrare agricolă poate fi transformată în hantri, cu ajutorul unor coeficienţi de echivalenţă.

[1] Expresia este formulată de profesorul german J. Fr. Schär şi reluată apoi de numeroşi gânditori.

Scanned with OKEN Scanner

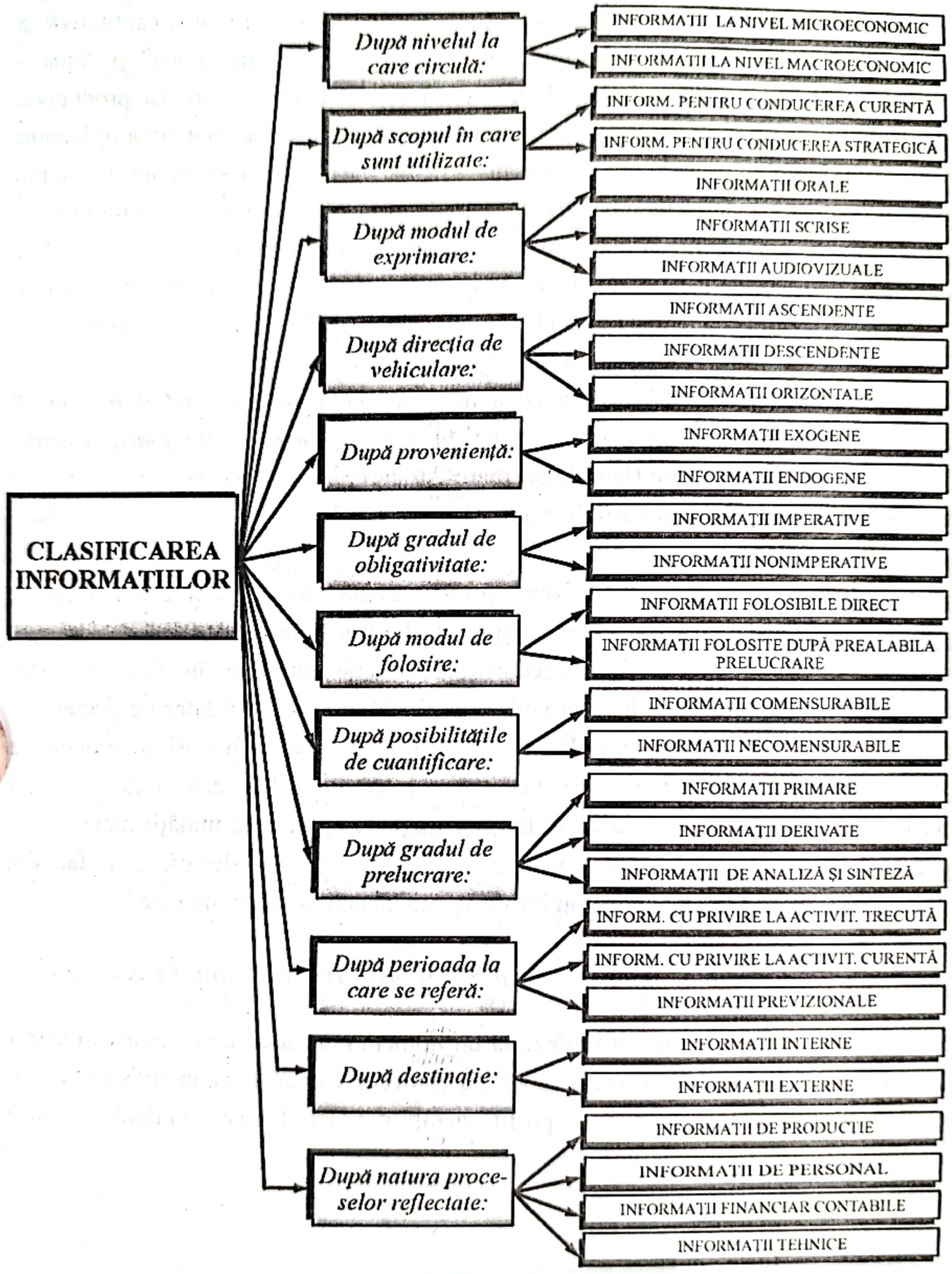


Fig. nr. 3.2. Clasificarea informațiilor economice

Scanned with OKEN Scanner

• *Etalonul timp* este utilizat pentru comensurarea şi exprimarea cantitativă a timpului de muncă utilizat, folosind ca unitate de măsură "ora-muncă" şi "ziua – muncă". Se determină astfel timpul de muncă folosit pentru obţinerea producţiei, salariile cuvenite pentru munca prestată sau unii indicatori de funcţionare a utilajelor: turaţii-oră, km/oră, consum/ora de funcţionare. Pe această bază se stabileşte timpul normat pentru executarea unei lucrări, consumul normat de energie, combustibil etc.

• *Etalonul cantitativ – complex* măsoară şi exprimă cantitativ rezultatele activităţii prin combinarea a două sau mai multe unităţi de măsură naturale sau de timp: se includ aici etaloane de genul kw/h, to/km, călători/km; indici bursieri etc.

B. Etaloanele valorice, monetare sau băneşti

au o rază de aplicare universală, deoarece prin intermediul lor pot fi exprimate, măsurate şi comparate obiecte, procese şi evenimente foarte variate. Utilizarea unităţii monetare (leu, dolar, marcă, franc) permite ignorarea proprietăţilor fizico-chimice ale substanţelor reflectate.

• *Etalonul valoric.*

Activitatea economică utilizează prin excelenţă *etalonul bănesc sau monetar*, atât în planificare cât şi în evidenţă şi control. Procesele economice desfăşurate, aprovizionarea, producţia şi desfacerea, cheltuielile angajate în fiecare etapă, veniturile obţinute, rezultatele intermediare şi finale, creanţele şi datoriile firmei etc. sunt exprimate în etalon bănesc. Raportarea şi centralizarea informaţiilor economice sunt fundamentate de asemenea pe etalonul valoric, deoarece acesta asigură posibilitatea analizei comparative în timp şi spaţiu. Deprecierea unităţii monetare în condiţiile inflaţiei, necesită anumite corecturi, retratări şi indexări, care fac din unitatea monetară principalul etalon informaţional al activităţii economice.[1]

3.4. Contabilitatea, componentă a Sistemului Informaţional Economic

Activitatea economică reprezintă un domeniu deosebit de complex în cadrul căruia factori cu acţiune discretă modifică frecvent valoarea parametrilor obiectiv: cifră de afaceri, cost, solvabilitate, profit, rentabilitate etc. Intervenţia deliberată şi în

[1] vezi Al. Ţugui, *Inflaţia. Concepte, teorii şi politici economice*, Ed. Economică, Bucureşti, 2000

Scanned with OKEN Scanner

timp util a factorului uman poate corecta abaterile dereglante sau, în anumite situaţii, diminuează efectul lor negativ[1].

Desfăşurarea şi finalitatea oricărui act economic sunt influenţate de procesul conducerii, de calitatea deciziei elaborate la momentul oportun. Tranziţia şi reforma economiei româneşti, transformările şi restructurările acesteia sunt costisitoare economic şi social. Supravieţuirea firmei în condiţii de fiscalitate crescută, preţul ridicat al creditului, potenţiala concurenţă a firmelor străine pe piaţa internă, imposibilitatea penetrării pieţelor externe, instabilitatea legislaţiei, fluctuaţia preţurilor, inflaţia şi reducerea puterii de cumpărare, sunt agravate de lipsa capitalului autohton. Caracterul limitat al resurselor obligă la promovarea unei creşteri economice de tip intensiv. Epoca risipei şi a consumului discreţionar de resurse a apus. *În ecuaţia generală a dezvoltării trebuie să prevaleze suportul imaterial, informaţia şi forţa creativă a geniului uman. Deciziile economice implică o informare pertinentă şi în timp util a managerului.*

"Spaţiul economic" *reprezintă zona unde este administrat patrimoniul sub diversele lui aspecte. Valorificarea optimă a sistemului de informaţii specializate existente în acest mediu constituie o condiţie sine-qua-non a eficienţei economice.*

Raţionalismul economic semnifică obţinerea unor rezultate maxime cu cheltuieli minime, economisind muncă socială[2].

Prosperitatea unei afaceri impune rigoare şi ordine, echilibru şi prevedere. Un sistem informaţional eficient şi operativ, reclamă în primul rând consemnarea în permanenţă a patrimoniului, a modificărilor sale, ceea ce înseamnă de fapt o bună evidenţă.

Evidenţa economică *semnifică ansamblul operaţiunilor privind consemnarea, urmărirea şi controlul fenomenelor şi proceselor economice în scopul cunoaşterii şi optimizării lor.*

Păstrarea integrităţii patrimoniului, urmărirea şi controlul îndeplinirii planurilor şi programelor, înregistrarea curentă a tuturor operaţiilor economice, determinarea costurilor de producţie, a veniturilor şi rezultatelor, constituie obiective

---

[1] vezi E. Horomnea, *Consideration Concerning the Growth of the Managerial Competence in Economy Through the Use of Accounting*, în Analele Ştiinţifice ale Univ. "Al. I. Cuza" Iaşi, Tom XL, XLI, 1994-1995, p.29-37

[2] vezi D. Rusu, *Bazele contabilităţii*, E.D.P., Bucureşti, 1980

Scanned with OKEN Scanner

ale evidenţei economice. Pentru realizarea acestor deziderate, evidenţa economică trebuie să fie[1]:

• atotcuprinzătoare, incluzând toate sectoarele de activitate, respectiv toate procesele desfăşurate;

• unitară, fiind organizată şi condusă pe baza aceleiaşi metodologii, a aceloraşi norme şi principii;

• clară, simplă, coerentă şi documentată;

• organizată pe baze ştiinţifice, acceptate şi normalizate prin reglementări corespunzătoare.

Formele evidenţei economice sunt:

• **Evidenţa operativă** (sau tehnic - operativă) consemnează fenomenele şi procesele economice în momentul şi la locul producerii lor. Datele acestei evidenţe sunt prelucrate ulterior prin calcule specifice de către contabilitate şi statistică.

• **Evidenţa statistică** studiază latura cantitativă a fenomenelor sociale de masă, legităţile dezvoltării în condiţii concrete de loc şi de timp, în expresia lor numerică[2].

• **Evidenţa contabilă** sau contabilitatea consemnează, cuantifică şi controlează printr-o dublă reprezentare ansamblul mişcărilor de valori care produc modificări în mărimea şi structura patrimoniului, inclusiv rezultatele acestor modificări.

Remarcă:

Faţă de celelalte două componente ale sistemului informaţional economic, contabilitatea prezintă următoarele particularităţi:

• include în perimetrul cunoaşterii numai substanţe (mijloace, resurse, procese şi rezultate) care pot fi exprimate în etalon bănesc;

• realizează consemnarea operaţiunilor exclusiv pe bază de documente;

• permite o dublă reprezentare a patrimoniului, atât sub aspectul existenţei concrete, materiale (MIJLOACE), cât şi din punctul de vedere abstract, al provenienţei (RESURSE);

• realizează prin două serii de calcule sincronice şi paralele o consemnare sistematică şi cronologică a tuturor modificărilor intervenite în structura patrimoniului;

---

[1] vezi I. Oprean ş.a., *Bazele contabilităţii*, Ed. Intelcredo, Deva, 1996

[2] vezi Al. Bărbat, *Teoria statisticii sociale*, lito, Iaşi, 1970

Scanned with OKEN Scanner

• exprimarea în etalon bănesc oferă posibilitatea unei comensurări exacte a obiectului său, ceea ce o apropie de imaginea fidelă.

Contabilitatea este o componentă esenţială a sistemului informaţional economic, deoarece prin mijloace şi procedee specifice oferă[1]:

• clarificări asupra trecutului şi prezentului firmei;
• orientări asupra strategiei economice viitoare;
• analiză pertinentă îndreptată spre piaţă;
• limitarea câmpului aleator în elaborarea deciziilor;
• soluţii şi motivaţii pentru deciziile luate.

3.5. Obiectivele şi funcţiile contabilităţii

Orice disciplină ştiinţifică urmăreşte în procesul cunoaşterii realizarea anumitor obiective. Contabilitatea reprezintă un mod specific de abordare a proceselor şi fenomenelor desfăşurate într-un *spaţiu economic* determinat[2].

Declanşarea şi derularea operaţiunilor şi tranzacţiilor economico-financiare, (achiziţii sau vânzări de bunuri, servicii şi titluri de valoare, angajarea unor cheltuieli, obţinerea veniturilor, încasarea creanţelor, plata datoriilor etc) provoacă schimbări în mărimea şi structura componentelor patrimoniului.

3.5.1. Obiectivele generale ale contabilităţii

Contabilitatea este ŞTIINŢA care observă şi cuantifică în limbaj cifric existentul şi mişcările produse în structura patrimoniului, determină mărimea acestor modificări, delimitează cauzele care le-au generat, stabilind în final natura rezultatelor obţinute. Ea trebuie să producă o ofertă informaţională credibilă care să satisfacă interesele şi exigenţele utilizatorilor. Necesităţile de informare impuse de utilizatori reclamă realizarea cu prioritate a *obiectivului de performanţă al contabilităţii şi anume obţinerea unei imagini fidele a patrimoniului, situaţiei financiare şi rezultatelor.* Această precizare este conţinută în Directiva a-IV-a a

---

[1] vezi E. Horomnea, *Conducerea prin contabilitate în condiţiile tranziţiei spre economia de piaţă*, în *File din cronica permanenţei culturii economice la Iaşi*, Ed. "Policromia", Piatra-Neamţ, 1995, p.250

[2] Expresia "spaţiu economic" semnifică în acest context o anumită entitate economico-socială, care potrivit Legii contabilităţii (82/1991) republicată este obligată să organizeze contabilitatea: societate comercială, regie autonomă, fundaţie, instituţie publică etc. Prin extensie includem aici şi economia naţională.

Scanned with OKEN Scanner

Comunităţii Economice Europene, unde se menţionează că menirea contabilităţii unei întreprinderi este "de a furniza documente de sinteză care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, situaţiei financiare şi rezultatului".

Obiectivele contabilităţii pot fi structurate distinct pe cele două circuite ale sistemului dualist, respectiv contabilitatea financiară şi cea managerială (sau de gestiune). Dincolo de această delimitare impusă de modul de realizare structurală a contabilităţii, constatăm că în integralitatea ei, **contabilitatea trebuie să asigure realizarea următoarelor obiective:**

a. pe plan conceptual, al teoriei contabilităţii:

• să-şi definească grupul de fapte şi fenomene investigate, respectiv obiectul de studiu;

• să-şi precizeze metoda proprie de cercetare, inclusiv mijloacele şi procedeele adecvate;

• să delimiteze normele, principiile (legităţile) care guvernează obiectul studiat;

• să opereze în cunoaştere cu o terminologie sau în vocabular specific.

b. *pe planul practicii sau al contabilităţii aplicate:*

• să ofere informaţiile necesare fundamentării planurilor şi programelor de activitate, în primul rând bugetului de venituri şi cheltuieli;

• să asigure urmărirea şi controlul valoric al activităţilor desfăşurate;

• să ofere informaţiile necesare nevoilor proprii ale firmei cât şi cele destinate terţilor: acţionari, asociaţi, clienţi, furnizori, instituţii bancare, organe fiscale, stat, potenţiali investitori etc.;

• să asigure informaţiile necesare pentru redactarea documentelor de sinteză şi raportare contabilă;

• să asigure controlul integrităţii patrimoniului în toate structurile sale;

• să asigure informaţiile necesare pentru obţinerea unei imagini fidele, asupra poziţiei financiare, performanţei şi modificărilor poziţiei financiare a întreprinderii[1].

Realizarea ultimului obiectiv reprezintă un criteriu de performanţă al contabilităţii, al acurateţei mesajului conţinut în oferta informaţională a "ştiinţei conturilor".

---

[1] Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti. Prevederea este precizată şi de către normalizatorii români în principala sursă de drept contabil, respectiv "Legea contabilităţii" (82/1991) republicată la 10.10.2007, cu referire directă la bilanţ (vezi art.30)

Scanned with OKEN Scanner

3.5.2. Funcţiile contabilităţii

Literatura de specialitate abordează într-o manieră nuanţată funcţiile contabilităţii. La originile ei, contabilitatea a reprezentat *o memorie scrisă* pentru consemnarea la un moment dat a unui patrimoniu existent sau a unei averi, deţinute de cineva, (vezi inventarierea). Un sentiment de minimă prudenţă, se pare la fel de vechi ca şi "homo economicus", a determinat înregistrarea operaţiunilor desfăşurate între comercianţi. Apariţia unui echivalent general în procesul schimbului, în special a banilor, a amplificat considerabil "frontul" de lucru al contabilităţii, al funcţiilor sale.

Aşadar inventarierea averii, acordarea unui împrumut, rambursarea acestuia, vânzarea pe credit, recuperarea creanţelor de orice fel, au impus în mod obiectiv consemnarea în scris a evenimentelor produse. Pe măsura dezvoltării forţelor de producţie şi a apariţiei marii industrii, numărul asociaţilor care-şi asumă riscul într-o afacere creşte considerabil. Apare astfel ***funcţia de prezentare*** *prin care managerul trebuie să "dea socoteală" investitorilor.*

În joc intră un nou partener, respectiv statul care pretinde contabilităţii să-i ofere baza de calcul pentru fiscalitate. Din acest moment se poate vorbi şi de **funcţia de control social** sau de coerciţie a statului asupra agentului economic.

Michel Capron remarcă trei funcţii sociale ale contabilităţii[1]:

- obţinerea unui sentiment de încredere între protagoniştii vieţii economice;
- auxiliar al puterii; atât statul cât şi managerul îşi justifică politica prin restricţiile impuse de caracterul limitat al resurselor, consemnate prin contabilitate. Un grad mic de îndatorare al firmei va permite managerului să fie mai generos în politica socială şi invers;
- intermediar în raporturile sociale, fiind sursa oricărei negocieri comerciale. În această postură, contabilitatea asigură un limbaj de comunicare acceptat de toţi. Ea serveşte ca probă în arbitrarea conflictelor.

O altă structurare a funcţiilor contabilităţii este realizată prin delimitarea a două categorii de funcţii, şi anume[2]:

- funcţii social-culturale (funcţia instructiv-educativă, probantă şi partinică);
- funcţii economice (observare, calcul, acoperirea nevoilor informaţionale, control şi previziune).

---

[1] vezi M. Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. "Humanitas", Bucureşti, 1994, p.114

[2] vezi M. D. Paraschivescu şi W. Păvăloaia, *Contabilitatea şi dezvoltarea economico-socială*, Ed. Tehnopress, Iaşi, 1999, p.129-161

Scanned with OKEN Scanner

Pentru activitatea de fundamentare a procesului decizional contabilitatea îndeplineşte următoarele cinci funcţii:

• **funcţia de înregistrare şi prelucrare a datelor,** care constă în consemnarea sistematică a tuturor proceselor şi fenomenelor economice exprimabile în etalon valoric;

• **funcţia de observare şi informare,** atât pe plan intern (contabilitatea de gestiune), cât şi pentru terţi, (contabilitatea financiară).

Observarea şi informarea privesc patrimoniul sau averea întreprinderii, modul de utilizare al resurselor materiale, umane şi financiare, cheltuielile efectuate şi veniturile obţinute. Optimizarea acestei funcţii depinde de gradul de dotare cu tehnologia informatică. Informaţia cu caracter istoric, obţinută ulterior, constată şi apreciază fapte şi fenomene deja consumate. Corecţia abaterilor de la parametrii obiectivi are în vedere numai activitatea viitoare. Din acest motiv este necesară obţinerea informaţiei în timp real;

• **funcţia de control gestionar** semnifică verificarea modului de păstrare şi utilizare a mijloacelor materiale şi băneşti, a gradului de eficienţă în exploatarea resurselor, respectarea disciplinei financiare etc.

• **funcţia juridică sau probantă** are în vedere credibilitatea şi relevanţa informaţiei contabile. Soluţionarea unor eventuale litigii, stabilirea răspunderii materiale, pornesc de la premisa realităţii exprimate prin cifrele contabilităţii. De aici şi caracterul probant al informaţiilor contabile.

• **funcţia previzională** constă în capacitatea de determinare a tendinţelor de evoluţie a proceselor şi fenomenelor economice, prin luarea în consideraţie a informaţiilor contabile aferente unei perioade deja încheiate. A apărut astfel **gestiunea previzională** care constituie baza estimărilor economice pe care managerul modern trebuie să le asocieze într-o optică prospectivă (vezi metoda bugetării, a costurilor prestabilite, calculaţia standard etc).

Activităţi complexe privind fixarea realistă a obiectivelor, elaborarea standardelor operaţionale, a bugetelor de venituri şi cheltuieli, compararea valorilor efectiv realizate cu cele estimate, inclusiv acţiunile corective adecvate, constituie principii şi instrumente ale gestiunii previzionale, desfăşurate într-un "mecanism" propriu (vezi fig.nr. 3.3).

Prin funcţia previzională, contabilitatea modernă trebuie să răspundă următoarelor probleme fundamentale:

• de unde vine întreprinderea;

• unde se află în prezent;

Scanned with OKEN Scanner

• încotro se îndreaptă în viitor;
• unde ar trebui să se îndrepte;
• cum pot fi realizate şi controlate alternativele optime în dezvoltarea întreprinderii.

3.6. Sisteme de contabilitate

Contabilitatea reprezintă teorie şi practică, într-un continuu proces de dezvoltare şi adaptare. Noţiunea de **sistem contabil** *semnifică ansamblul de norme, principii, mijloace, tehnici şi procedee care permite procesarea coerentă a tranzacţiilor economico-financiare, exprimate valoric, într-un spaţiu economic determinat.* Sistemul de contabilitate trebuie să permită identificarea, colectarea, analiza, calcularea, clasificarea, înregistrarea, sintetizarea şi raportarea tranzacţiilor şi a altor evenimente.[1]

a. După *concepţia de reprezentare a obiectului contabilităţii,* deosebim:

• **Sistemul de contabilitate în partidă simplă,** care presupune înregistrarea unei operaţiuni economice într-o singură partidă sau un singur cont, şi anume pe o parte a contului la intrarea valorii respective, urmând ca pe partea opusă să se consemneze ieşirea aceleiaşi valori.

[1] vezi *Audit financiar 2000, Standarde, Codul privind conduita etică şi profesională,* Ed. Economică, Bucureşti, 2000, p.18

Scanned with OKEN Scanner

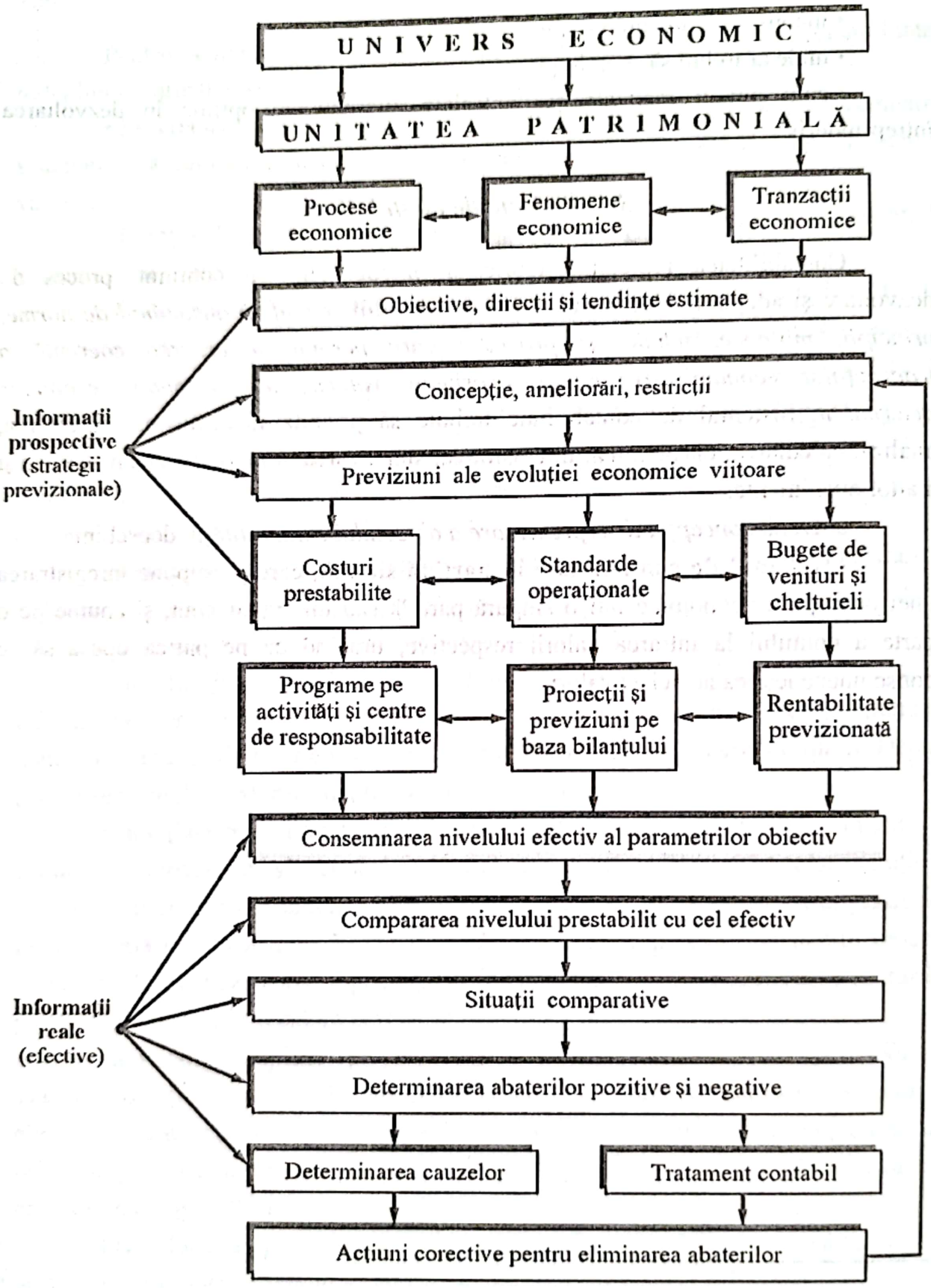


Fig. nr. 3.3. **Mecanismul gestiunii previzionale**

Scanned with OKEN Scanner

• **Sistemul de contabilitate în partidă dublă,** numit şi sistem de calcul diagrafic, consemnează concomitent orice operaţiune economică în două conturi sau partizi. În unul din conturi se înregistrează proveniența sumei, a bunului sau a valorii: Contul de disponibil de la Bancă, Furnizori, Subvenţii pentru investiţii, iar în celălalt destinaţia valorii primite: Casa, Materii prime, Mijloace fixe.

Achiziţia materiilor prime de la Furnizorul "X" generează pentru cumpărător obiectul unei înregistrări duble şi concomitente în:

• conturi de active circulante materiale, (stocuri) respectiv contul "Materii prime", care va spori;

• conturi de resurse sau capitaluri străine, respectiv contul "Furnizori", deoarece acesta indică proveniența sau modul de dobândire al materiilor prime. Fiind vorba de o achiziţie, vor spori concomitent şi datoriile cumpărătorului faţă de furnizor. (vezi fig. nr. 3.4).

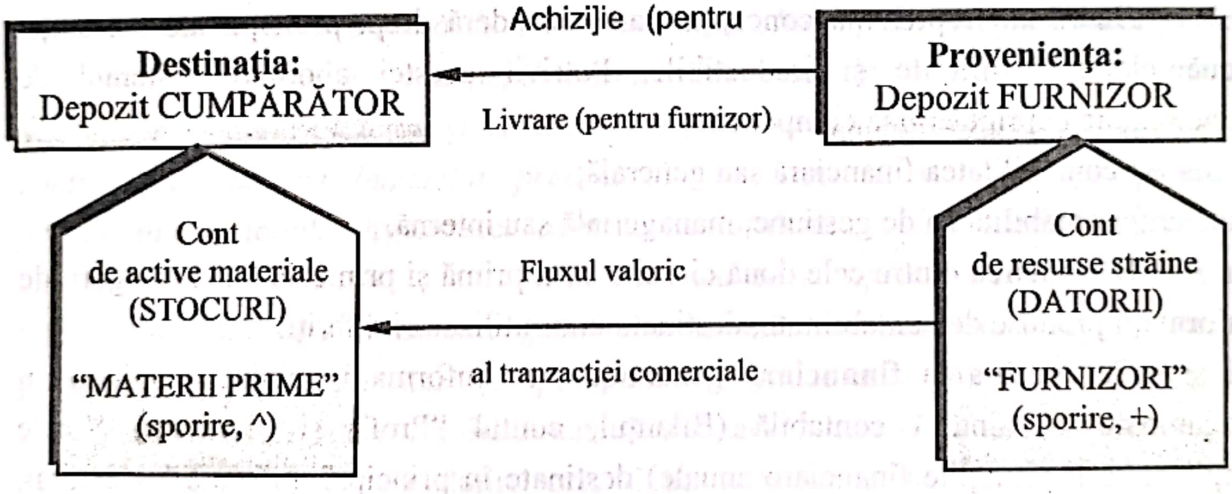


Fig. nr.3.4. **Dubla înregistrare a unei achiziţii de materii prime în contabilitatea furnizorului**

Dubla înregistrare proprie sistemului de contabilitate în partidă dublă rezultă din:

• dubla reprezentare a patrimoniului;

• mişcarea şi transformarea continuă a bunurilor în etapele circuitului economic (aprovizionare, producţie, desfacere). Apar operaţii de ieşire dintr-o fază şi intrare în alta, de transformare dintr-o formă sau stare în alta. Bunăoară, materiile prime din sfera aprovizionării se transformă în semifabricate sau produse finite în sfera producţiei şi în fine în disponibilităţi băneşti în etapa desfacerii. La rândul lor,

Scanned with OKEN Scanner

aceste mijloace băneşti vor fi reintroduse în circuitul economic, transformându-se în sfera aprovizionării din nou în materii prime, ş.a.m.d.

Prin dubla reprezentare a patrimoniului, contabilitatea în partidă dublă oferă un sistem informaţional mult mai relevant pentru utilizator. Menţionăm de asemenea existenţa pe planul teoriei contabilităţii a sistemelor de contabilitate quadruplu şi în partizi multiple.

b. După *modul de organizare a conturilor* deosebim:

• **Sistemul de contabilitate cu un singur circuit (monist)** organizează conturile într-un singur flux sau circuit, atât pentru operaţiile care privesc relaţiile cu terţii, cât şi pentru cele referitoare la gestiunea internă a firmei. Sistemul a fost aplicat în ţara noastră până la 01.I.1994, fiind utilizat actualmente în ţările anglo-saxone şi în Statele Unite ale Americii.

• **Sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist)** procedează la abordarea dualistă a conturilor, dintr-un dublu punct de vedere.

Dualismul reprezintă concepţia care consideră drept principii ale existenţei două elemente diferite şi ireductibile. Potrivit acestei abordări, sistemul de contabilitate cuprinde două componente:

- contabilitatea financiară sau generală;
- contabilitatea de gestiune, managerială sau internă.

Delimitarea dintre cele două circuite se exprimă şi prin cele două categorii de informaţii produse de contabilitate, destinate unor utilizatori diferiţi:

Contabilitatea financiară generatoare de informaţii publice, conţinute în documente de sinteză contabilă (Bilanţul, contul "Profit şi pierdere", Notele explicative la situaţiile financiare anuale) destinate în principal utilizatorilor externi: acţionari, asociaţi, clienţi, furnizori, instituţii financiare şi de credit, organe fiscale, potenţiali investitori. Evident, la aceste informaţii apelează curent şi managerii firmei. Menţionăm că Standardele Internaţionale de Contabilitate şi legislaţia românească armonizată cu Directiva a-IV-a a Comunităţii Economice Europene face referiri speciale la situaţiile financiare anuale[1] ale întreprinderii. Acestea trebuie să conţină:

- bilanţul;
- contul "Profit şi pierdere";
- situaţia modificărilor capitalului propriu;

---

[1] Denumirea de "Situaţii financiare" este utilizată de *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară 2007* Ed. CECCAR, Bucureşti, 2007, în timp ce Directiva a-IV-a a C.E.E. consideră drept conturi anuale bilanţul, contul "Profit şi pierdere" şi note. (vezi şi Ord. M.F.P. 1752/2005)

Scanned with OKEN Scanner

• situaţia fluxurilor de trezorerie;
• note explicative la situaţiile financiare anuale.

Contabilitatea de gestiune produce informaţiile confidenţiale, cuprinse în documente şi analize destinate uzului intern al firmei, folosite pentru conducerea operativă a întreprinderii, inclusiv corectarea din mers a eventualelor abateri de la parametrii estimaţi. Aşadar:

• informaţiile publice sunt furnizate de contabilitatea financiară, organizată pe bază de norme unitare pentru toate unităţile patrimoniale;

• informaţiile confidenţiale sunt asigurate de contabilitatea de gestiune, care potrivit legii nu este normalizată, fiind organizată la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii.

Contabilitatea financiară are ca obiect consemnarea tuturor operaţiunilor care afectează patrimoniul firmei, cu scopul de a determina periodic şi în formă sintetică rezultatele obţinute.

Contabilitatea internă de gestiune are ca obiect gestiunea internă a firmei, calcularea costurilor de producţie, determinarea bazelor de evaluare a unor elemente patrimoniale, a rezultatelor şi rentabilităţii pe feluri de activitate, elaborarea şi controlul îndeplinirii bugetelor precum şi obţinerea altor informaţii necesare procesului decizional.[1] Organizarea distinctă a celor două circuite nu trebuie percepută ca o fragmentare arbitrară a contabilităţii, deoarece componentele menţionate sunt intercorelate. În contabilitatea de gestiune sunt reflectate dintr-un punct de vedere propriu elemente patrimoniale şi operaţiuni economice care sunt evidenţiate şi în contabilitatea financiară. Baza documentară utilizată în cele două circuite este unică. Relaţia de interdependenţă dintre cele două subsisteme se manifestă în cadrul sistemului dualist de contabilitate, prin faptul că ele se completează reciproc sub aspect informaţional, ca instrumente ale procesului decizional (vezi fig. nr. 3.5). Calitatea informaţiei contabile generate de ambele paliere (circuite) constituie "unul din elementele cheie care condiţionează eficienţa procesului decizional".[2]

---

[1] vezi M. Epuran, V. Băbăiţă, C. Grosu, *Contabilitate şi Control de Gestiune*, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, p.18

[2] vezi Ov. Nicolescu, I. Verboncu, *Management*, Ed. Economică, Ed. a-III-a revizuită, Bucureşti, 2000, p.294

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Utilizatorii informaţiilor contabile

Oferta informaţională a contabilităţii se circumscrie devizei conform căreia producţia fără consum nu are sens. Fără o comandă socială determinată acest gen de informaţie nu ar putea exista.

Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Internaţionale (IASB) a elaborat cadrul general privind întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare[1]. Acest organism apreciază că orice situaţie financiară, componentă a ofertei informaţionale a contabilităţii, trebuie să răspundă unor necesităţi reale de informare a utilizatorilor. Pe baza acestor informaţii, orice utilizator poate elabora decizii economice pentru:

- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiţie de capital;
- a evalua gradul de competenţă managerială, inclusiv răspunderile şi performanţele actului decizional;
- a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti şi de a oferi alte beneficii angajaţilor săi;
- a evalua garanţiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul şi dividendele care pot fi distribuite;
- a reglementa activitatea întreprinderilor.

[1] vezi Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007, p.31-57.

Scanned with OKEN Scanner

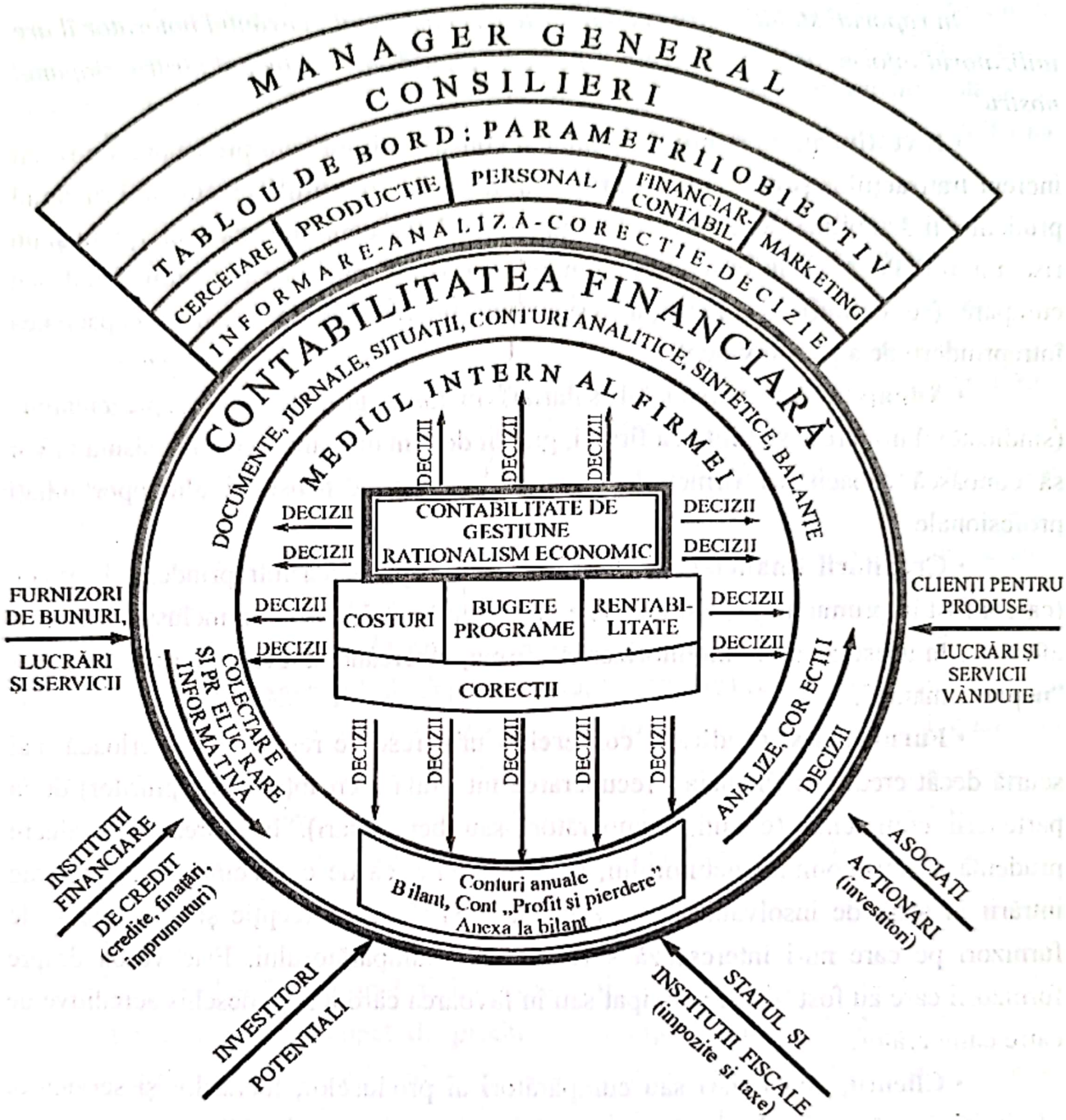


Fig. nr. 3.5. Dualismul contabil şi procesul decizional

Producător al unei informaţii specializate, contabilitatea prezintă o anumită ofertă. În mod logic, trebuie să cunoaştem utilizatorii "produsului", exigenţele impuse, inclusiv scopul în care fiecare beneficiar va folosi acest sistem specializat de informare.

Scanned with OKEN Scanner

În raportul stabilit între cei doi parteneri comerciali, cuvântul hotărâtor îl are utilizatorul informației. Se confirmă și pe acest plan deviza "Clientul nostru, stăpânul nostru".

• **Investitorii**, ofertanții de capital și consultanții lor sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor și de mărimea profitului adus de investițiile efectuate. Principiul prudenței îi determină să urmărească un profit moderat, continuitatea exercițiului și un risc minim. Pe baza informațiilor contabile ei vor decide dacă mențin, vând sau cumpără (se extind) în investiția respectivă. Interesează de asemeni capacitatea întreprinderii de a plăti dividende.

• **Angajații** sau personalul salariat, inclusiv grupurile lor reprezentative, (sindicatele) urmăresc stabilitatea firmei, gradul de rentabilitate. În egală măsură ei vor să cunoască capacitatea firmei de a oferi remunerații, pensii și alte oportunități profesionale.

• **Creditorii financiari** sunt interesați de capacitatea întreprinderii debitoare (care a fost împrumutată) să ramburseze la scadență ratele stabilite, inclusiv dobânzile aferente. În acest scop ei "monitorizează" firma, încercând să evite apariția creditelor "neperformante".

• **Furnizorii și creditorii comerciali** urmăresc de regulă pe o perioadă mai scurtă decât creditorii financiari recuperarea integrală a creanțelor (drepturilor) de la partenerii comerciali (clienți, cumpărători sau beneficiari). Ei doresc o evaluare prudentă a patrimoniului debitorului, care să-i ferească de consecințele negative ale intrării în stare de insolvabilitate a acestuia. Există prin excepție și o categorie de furnizori pe care nu-i interesează solvabilitatea cumpărătorului. Este vorba despre furnizorii care au fost plătiți anticipat sau în favoarea cărora s-au deschis acreditive de către cumpărător.

• **Clienții**, beneficiari sau cumpărători ai produselor, lucrărilor și serviciilor oferite de firmă, achită de regulă contravaloarea acestora ulterior livrării sau prestației efectuate de furnizor. De aceea, eliberați de riscul nerecuperării sumelor cuvenite, ei vor urmări continuitatea activității furnizorului, mai ales dacă acesta este un partener comercial dominant. Dacă plata achizițiilor efectuate a avut loc anticipat, acești clienți devin creditori ai firmei furnizoare, fiind incluși în structura de "Clienți creditori". Interesele lor vor fi în această situație similare cu cele ale creditorilor în general.

• **Guvernul și instituțiile sale** (statul) supraveghează activitatea economică a întreprinderilor din două considerente:

- modalitatea de alocare a resurselor în politica de investiții a statului, în special pentru entitățile patrimoniale publice;

Scanned with OKEN Scanner

- elaborarea politicii fiscale, inclusiv aplicarea acesteia în practica economică. Pe baza informaţiilor contabile, organele de sinteză ale statului determină anumiţi indicatori la nivelul economiei naţionale. În scopul colectării veniturilor, statul şi instituţiile abilitate reclamă o contabilitate prin care să "supervizeze" loialitatea firmei faţă de normele fiscale.

• **Publicul** este unul dintre utilizatorii indirecţi ai informaţiilor contabile, pornind de la efectele sociale şi de masă ale dezvoltării economice. Activitatea unei întreprinderi ocupă o parte din forţa de muncă activă, constituind o tentaţie şi pentru viitorii salariaţi ai firmei.

• **Potenţialii investitori** urmăresc de regulă aceleaşi obiective cu investitorii efectivi: gradul de rentabilitate, perspectivele de dezvoltare ale firmei, continuitatea activităţii, stabilitatea legislaţiei, calitatea forţei de muncă, probabilitatea convulsiilor sociale etc[1].

În literatura americană de specialitate, utilizatorii informaţiei contabile sunt structuraţi în următoarele trei categorii:[2]

• *Utilizatori din cadrul managementului firmei:* proprietari; parteneri; Consiliu de administraţie; manager, şefi de departamente, supervizori (cenzori).

• *Utilizatori care au un interes financiar direct:* investitori actuali sau potenţiali; creditori actuali sau potenţiali.

• *Utilizatori care au un interes financiar indirect:* organe fiscale (centrale, locale etc); organe de control; organe de planificare la diferite nivele; grupuri diverse: salariaţi, sindicate, clienţi, publicul, consultanţi financiari etc.

Concluzii:

În mediul informaţional al întreprinderii, cât şi pe piaţa informaţională, un important segment este ocupat de producţia "ştiinţei conturilor". Această realitate justifică poziţionarea contabilităţii în postura de componentă esenţială a sistemului informaţional economic. Legea cererii şi ofertei aduce faţă în faţă producătorul şi utilizatorul informaţiei contabile, conform modelului din fig. nr. 3.6.

---

[1] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea de la geneză la performanţă şi controverse*, în Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.3/2000

[2] vezi Belverd E. Needles, ş.a., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ed. Arc, Chişinău, 2000, p.6

Scanned with OKEN Scanner

3.8. *Informaţia contabilă şi finalitatea acesteia: procesul decizional*

Decizia este un act esenţial al vieţii noastre. În plan economic ea influenţează direct finalitatea şi eficienţa fiecărei acţiuni întreprinse. Pentru a decide corect, este absolut necesar să dispunem de un sistem de informaţii adecvate.

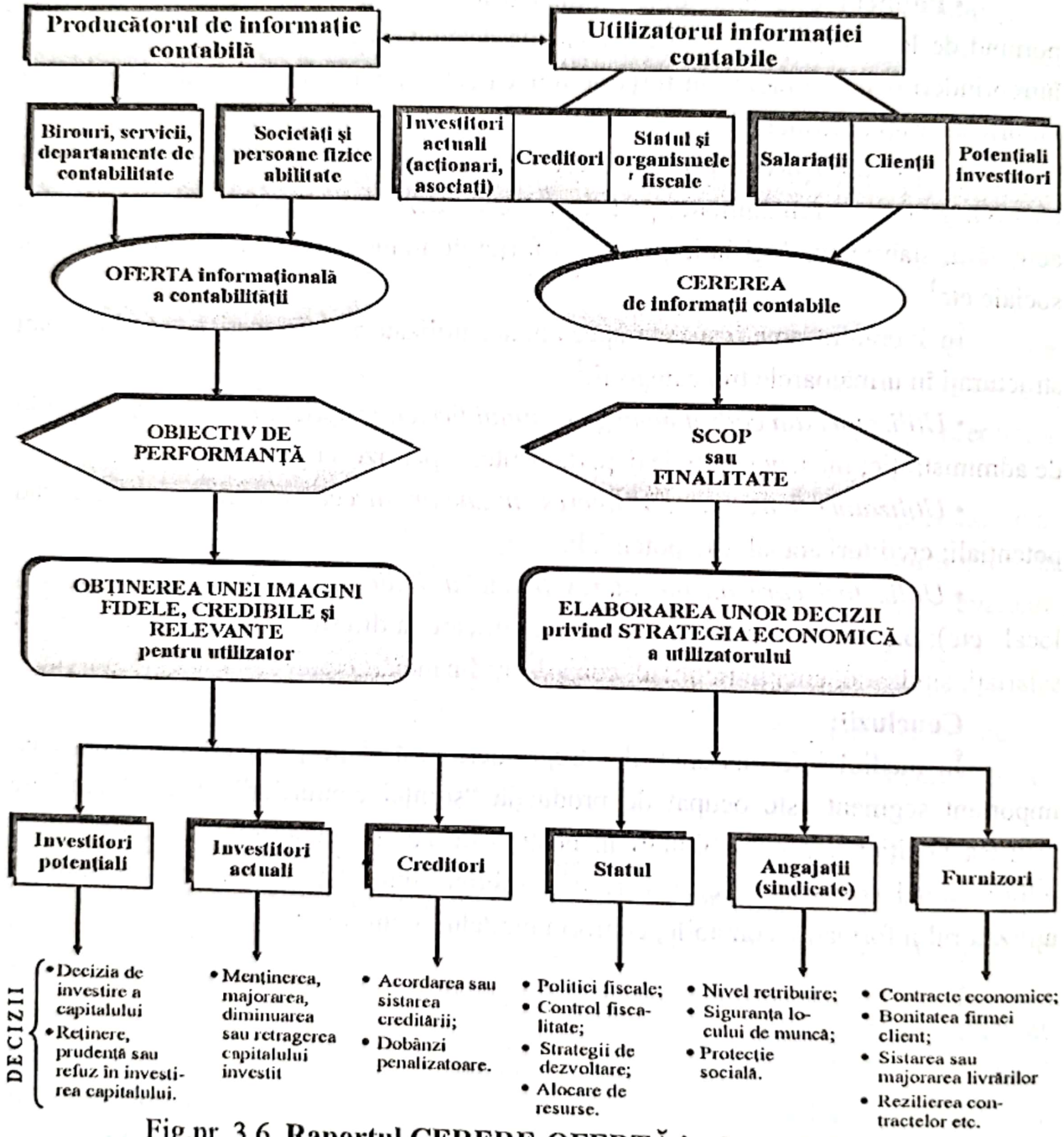


Fig.nr. 3.6. **Raportul CERERE-OFERTĂ în domeniul producţiei de informaţie contabilă**

Scanned with OKEN Scanner

Este remarcabilă opinia lui Napoleon Bonaparte care aprecia că *"informaţia exactă, deţinută la momentul oportun, asigură 99% din victoria oricărei bătălii"*. Deşi ca strateg militar, marele împărat a pierdut finalmente "cursa istoriei", printr-o lege a compensaţiei a reuşit să pătrundă adeseori în adâncimile spiritului.[1] Mediul economic, întreprinderea, piaţa, inclusiv comportamentul subiectului economic, se află în continuă "mişcare". Ceea ce a fost valabil "ieri", poate fi depăşit "mâine". În consecinţă, menţinerea echilibrului care corespunde aceluiaşi obiectiv, *profitul,* necesită mereu acţiuni corective, care revin gestiunii, modului de administrare şi conducere. În managementul modern, gestiunea nu se limitează exclusiv la domeniul contabil-financiar, dar le presupune cu prioritate.

La orice nivel s-ar afla managerul "gestionează" de fapt domeniul său de responsabilitate, declanşând acţiuni în scopul obţinerii unui efect maxim cu un efort minim. În timp ce gestiunea menţine echilibrul, conducerea defineşte strategia obţinerii acestui echilibru maxim cu un efort minim, evident pentru o perioadă limitată. Arta conducătorului este de a percepe, dacă se poate anticipat, momentul în care echilibrul riscă să fie depăşit. El trebuie să cuantifice de asemenea mărimea "preţului" plătit pentru realizarea obiectivului propus. În ultimă instanţă, toate eforturile şi acţiunile întreprinse pe plan economic au o trăsătură comună: pot fi exprimate pecuniar, ceea ce înseamnă implicit intervenţia directă a CONTABILITĂŢII.[2]

Informaţia contabilă pusă la dispoziţia managerului, în parametrii ei esenţiali, sub forma "tabloului de bord" a generat contabilitatea conducerii numită curent şi *contabilitate managerială.* Ea constituie, unul dintre circuitele abordării patrimoniului în sistemul dualist.

Tehnica modernă de calcul şi în primul rând computerul, au pătruns spectaculos în procesul de culegere, prelucrare şi stocare a informaţiei contabile. A devenit o realitate **sistemul informaţional managerial** (MIS – Management Information System), *care semnifică în esenţă un grup de subsisteme informaţionale interconectate, generatoare a unui ansamblu de informaţii necesare funcţionării*

---

[1] vezi Napoleon I Bonaparte, *Mémoires de Napoleon*, Bibliothèque Militaire, J. de Mat, Imprimeur-Libraire, Tome Sixième, Bruxelless, 1842

[2] vezi E. Horomnea, *Informaţia contabilă şi procesul decizional*, în *Revista de Gestiune şi Contabilitatea firmei*, nr.5/1998

Scanned with OKEN Scanner

optime a entităţii patrimoniale. Literatura americană de specialitate apreciază că în cadrul MIS contabilitatea reprezintă nucleul fundamental.[1]

În cadrul sistemului informaţional economic, contabilitatea constituie principalul instrument decizional, deoarece:

• consemnează în mod integrat, analitic şi complet, mijloacele şi resursele unei gestiuni economice, sub aspectul mărimii, poziţiei, structurii şi destinaţiei lor;

• parametrii obiectiv pe care agentul economic tinde să-i realizeze (cost, profit, cifră de afaceri, solvabilitate) sunt consemnaţi în dinamica lor internă de către "ştiinţa conturilor";

• activitatea economică urmăreşte optimizarea unor relaţii de echilibru valoric între efort şi efect, venituri şi cheltuieli, mijloace şi resurse. Ţinerea sub control a acestor relaţii implică utilizarea obligatorie a contabilităţii;

• legitimitatea conducerii şi a competenţei manageriale este realizată prin cifrele contabilităţii;

• cea mai mare parte a informaţiilor economice din mediul firmei, cca 47%, sunt de natură contabilă.

Procesele manageriale din economie se fundamentează pe sistemul informaţional economic, iar în cadrul acestora informaţia contabilă joacă un rol esenţial.

Prioritatea informaţiei contabile în sistemul decizional şi implicit în sistemul informaţional economic, derivă din următoarele particularităţi[2]:

• *dispune de un grad de certitudine şi relevanţă superior celorlalte sisteme de informare;*

• *prin "dubla reprezentare" a patrimoniului pune în evidenţă relaţii "discrete", de interdependenţă între substanţa materială a averii (MIJLOACE) şi abstractizarea lor juridică, provenienţa acestora (RESURSE);*

• *asigură prin mijloace şi procedee specifice (cont, balanţe, bilanţ, inventar, calculaţia costurilor etc) atât o cunoaştere globală cât şi analitică a perimetrelor studiate;*

---

[1] vezi Belverd E. Needles jr., ş.a, *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a cincea, Ed. Arc, Chişinău, 2000, p.4

[2] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea, premisă şi consecinţă a dezvoltării economico-sociale*, Revista de Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.2/2000

Scanned with OKEN Scanner

• *gradul de corelare, agregare şi verificare a realităţii informaţiei contabile este realizat prin intermediul principiului Activ=Pasiv şi a relaţiei formale Debit=Credit;*

• *prin calcule complexe permite stabilirea costului de producţie, a veniturilor şi a rezultatelor;*

• *fundamentează strategiile economice viitoare ale firmei, funcţie de rezultatele obţinute în perioada raportată;*

• *permite efectuarea analizelor comparative în timp şi în spaţiu.*

În concluzie, contabilitatea reprezintă o componentă esenţială a sistemului informaţional economic, orientată spre cunoaşterea şi gestiunea valorilor economice separate patrimonial. În această calitate ea operează cu un sistem de mijloace şi procedee interdependente, care privesc starea şi mişcarea patrimoniului, inclusiv rezultatele acestor modificări. Pe plan teoretic, contabilitatea dispune de concepte, principii şi legităţi care guvernează domeniul cercetat. Prin ele este posibilă pătrunderea în esenţa fenomenelor şi proceselor economice, explicarea conexiunilor şi interdependenţelor dintre acestea, şi ceea ce este mai important, influenţarea evoluţiei lor viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IV
PREMISELE TEORETICE ALE FUNDAMENTĂRII DECIZIILOR ŞI MODELELOR ECONOMICE

4.1. Procesul de conducere. Funcţii şi obiective

Termenul de „economie" derivă din cuvântul grecesc „oikonomos", unde „oikos" semnifică gospodărie casnică iar „nomos", lege. Cel mai mare filosof al antichităţii, Aristotel, atribuia conceptului de economie o accepţiune creativă, utilă: arta de a acumula bunurile necesare traiului, folositoare comunităţii.[1]

Economia nu poate fi concepută în afara umanului, a socialului, având un rol fundamental în dezvoltarea şi progresul oricărei societăţi. Împărtăşim ideea conform căreia *economia reprezintă ansamblul acţiunilor unei comunităţi umane, îndreptate în scopul producerii şi consumării bunurilor şi serviciilor.*

Participarea directă sau indirectă la activitatea economică este implicită. Nu putem exista fără să producem aşa cum, la rândul ei, producţia nu are sens fără consum. Economia, *„acea zonă de lumină care se întinde între resursele naturale pe care se bizuie existenţa noastră şi suprema înflorire a naturii în care trăim"*, oferă încă numeroase „zone albe", care trebuie cercetate şi valorificate în favoarea binelui general, al societăţii în ansamblul său.[2] Determinat de nevoile vieţii, omul a perceput cunoaşterea drept cea mai importantă provocare. Iluministul francez René Descartes considera cugetarea drept scopul suprem al vieţii şi existenţei, afirmând fără echivoc: *„Dubito cogito, cogito ergo sum"*, *„Mă îndoiesc, deci cuget, cuget, deci exist"*.[3] Cercetarea domeniului economic a fost esenţială pentru progresul omenirii. „A cunoaşte este scopul oricărei politici economice. Pentru ca ştiinţa economică să fie o ştiinţă pozitivă, este nevoie ca, în primul rând, să cunoaştem realitatea economică".[4]

---

[1] Prin această optică, Aristotel deosebeşte şi opune conceptul de economie noţiunii de "hrematistică", în care vedea "arta de a obţine bani de dragul banilor".
[2] Vezi B. de Jouvenel, *Progresul în om,* Editura Politică, Bucureşti, 1983, p. 42
[3] vezi René Descartes, *Discurs asupra metodei*, traducere G. Iancu Ghidu, Bucureşti, 1941
[4] I. N. Anghelescu, *Cunoaşterea şi conducerea pieţei economice,* Institutul de editură şi arte grafice, Flacăra, Bucureşti, 1915, p. 5

Scanned with OKEN Scanner

Experienţa şi intuiţia nu mai sunt suficiente astăzi, pentru a soluţiona, operativ şi eficient, problemele generate de realitatea economică din ce în ce mai complexă, în continuă schimbare.

Economia concurenţială impune managementul performant, ceea ce înseamnă conducere competentă şi decizii raţionale. Realizarea acestor deziderate presupune utilizarea permanentă a unei capital de cunoaştere cu caracter special numit ***informaţia***. Mileniul III confirmă încă o dată un adevăr fundamental: *viitorul oricărei societăţi este determinat esenţial de producţia şi deţinerea acestei resurse inepuizabile.* Într-o lume a competiţiei, marea ***avere*** se măsoară în cantitatea şi calitatea informaţiei deţinute la un moment dat.[1]

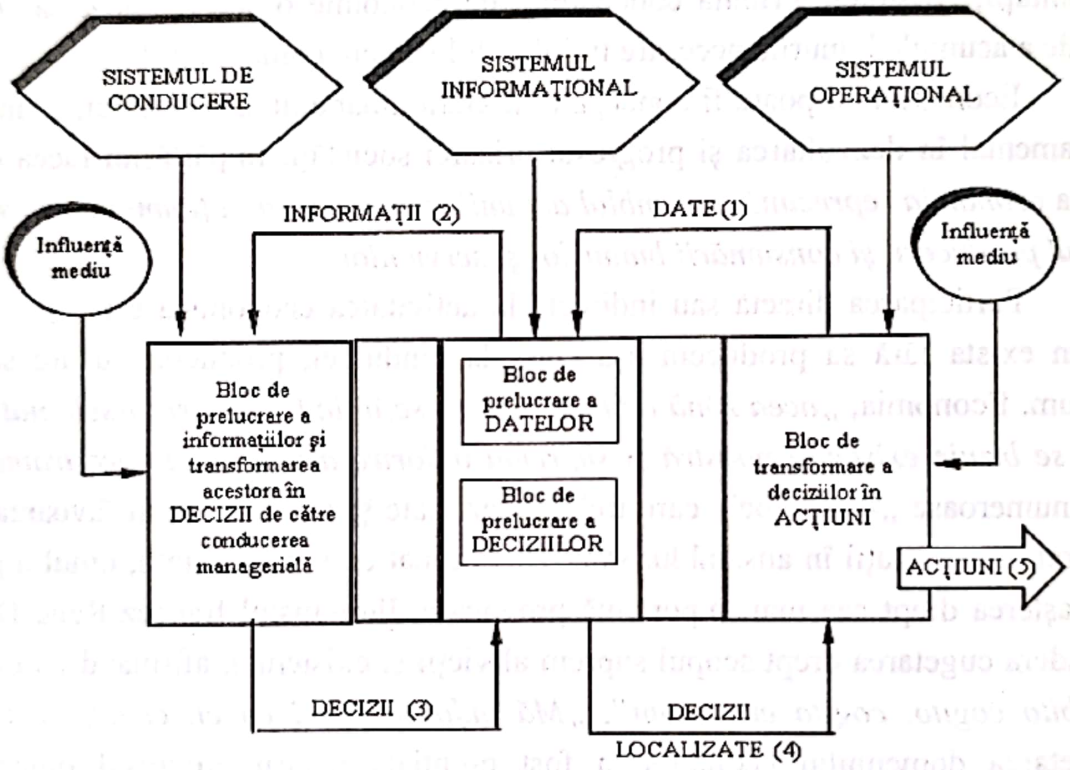


Fig. nr. 4.1 **Interacţiunea dintre sistemele operaţional, informaţional şi de conducere**

În sensul cel mai restrâns, **conducerea** *semnifică punerea în acţiune, coordonarea funcţiilor şi a persoanelor care le îndeplinesc, în vederea atingerii unui anumit scop, anticipat stabilit.* Acţiunile fiecărei entităţi patrimoniale (regie autonomă, societate comercială etc.), reprezintă consecinţa scopului urmărit, conjugat cu stimulii

[1] vezi E. Horomnea, *Tratat de contabilitate*, vol. 1, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p. 30

Scanned with OKEN Scanner

provenind din mediul înconjurător. Materializarea procesului de conducere are loc prin actul decizional, desfăşurat prin interacţiunea a trei sisteme:

• *sistemul operaţional sau sistemul de acţionare*, în care se desfăşoară fenomenele şi procesele economice (fabricaţia produsului, stocajul, livrarea);

• *sistemul de conducere*, care reprezintă ansamblul centrelor de decizie şi acţiunea acestora în funcţionarea sistemului informaţional;

• *sistemul informaţional*, care asigură legătura în ambele sensuri între sistemul operaţional şi cel de conducere.

Interacţiunea dintre cele trei sisteme, în cadrul procesului de conducere, este prezentată în fig. nr. 4.1.

Întreprinderea reacţionează la stimulii externi. Între momentul înregistrării stimulului şi declanşarea reacţiei are loc procesul de elaborare a deciziei. În procesul conducerii, ciclul informaţie-decizie-acţiune se desfăşoară într-o succesiune logică, în anumite categorii de timp. (vezi fig. nr. 4.2

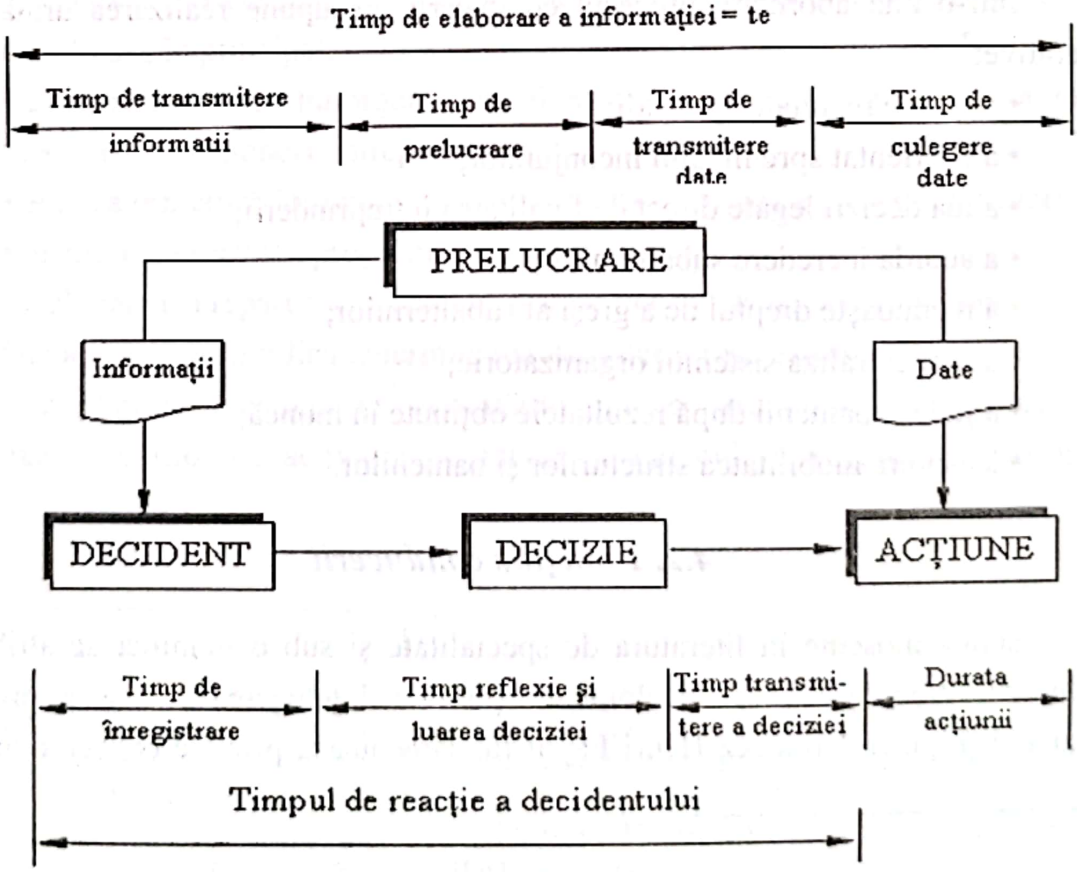


Fig.nr. 4.2 **Categorii de timp în ciclul INFORMAŢIE-DECIZIE-ACŢIUNE**

În abordarea procesului managerial, este necesară prezentarea principalelor concepte privind conducerea funcţiilor şi obiectivelor acesteia.

Reacţia agentului economic la stimuli comportă îndeplinirea a patru funcţii:

- luarea deciziei (sau exercitarea procesului de decizie);
- coordonarea acţiunilor;
- coordonarea diferitelor servicii ale întreprinderii în procesele de decizie şi acţiune;
- realizarea comunicaţiilor necesare în funcţiile precedente.

După T. T. Paterson, comanda şi coordonarea tuturor acestor funcţii constituie conducerea.[1] Autorul D. Carlson consideră drept obiective esenţiale ale conducerii următoarele etape:

- prevederea rezultatelor dorite, raportate la cerere şi piaţă;
- fixarea obiectivelor, politicilor, criteriilor şi normelor de randament;
- elaborarea planurilor, programelor, bilanţurilor şi definirea mijloacelor de control adecvate.

Într-o altă abordare, procesul conducerii presupune realizarea următoarelor imperative:[2]

- a obţine rezultate prin alţii;
- a fi orientat spre mediul înconjurător;
- a lua decizii legate direct de finalitatea întreprinderii;
- a acorda încredere subalternilor;
- a recunoaşte dreptul de a greşi al subalternilor;
- a descentraliza sistemul organizatoric;
- a judeca oamenii după rezultatele obţinute în muncă;
- a asigura mobilitatea structurilor şi oamenilor.

4.2. Funcţiile conducerii

sunt cunoscute în literatura de specialitate şi sub denumirea de atribute ale conducerii. Abordarea acestui domeniu permite înţelegerea logică a procesului decizional. Inginerul francez Henri Fayol fundamentează primele concepte legate de

---

[1] vezi T. T. Paterson, *Management theory*, London, Business Publications, Ltd, 1966, p. 14

[2] vezi A. Marteau, *Les structures des l'entreprises*, in "Direction et gestion des entreprises", nr. 5 / 1990, p. 15 - 28

Scanned with OKEN Scanner

funcţiile întreprinderii, inclusiv funcţia conducerii, formulând astfel principiile de bază ale administrării întreprinderii. Fayol atribuie conducerii funcţiile de previziune, organizare, comandă, coordonare şi control.[1] În aceeaşi problemă au existat şi alte opinii.

Astfel, H. B. Maynard apreciază că principalele funcţii ale conducerii se referă la planificare, execuţie şi coordonare.[2] Afanasiev consideră conducerea exprimată prin funcţiile de decizie, planificare, organizare, reglare, evidenţă şi control,[3] iar J. Breach reduce numărul acestora la patru: planificare, coordonare, motivare şi control.[4]

În literatura românească, părerile diferă între:

- planificare, organizare, decizie, reglare, evidenţă şi control;[5]
- prevedere, organizare, comandă, coordonare şi control;[6]
- prevedere, organizare, antrenare-reglare, control-evaluare;[7]
- prevedere, organizare, coordonare, decizie şi control.[8]

Încercând o sinteză a punctelor de convergenţă pentru funcţiile menţionate, putem reţine următoarele aspecte:

Previziunea – se bazează pe analiza atentă a resurselor disponibile, a rezultatelor activităţii trecute, a situaţiei actuale şi a scopurilor activităţii. Obiectivele previziunii vizează în principal:

- anticiparea climatului organizaţional, a condiţiilor naţionale şi internaţionale în care urmează să funcţioneze întreprinderea;
- analiza principalelor tendinţe, a ipotezelor de lucru şi a probabilităţii lor;
- instituirea revizuirii programelor;
- elaborarea şi repartizarea obiectivelor pe fiecare sector de activitate.

Organizarea – implică determinarea activităţilor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor planificate, gruparea activităţilor într-o structură logică precum şi repartizarea grupurilor de activităţi pe funcţii şi oameni. A organiza, înseamnă a

---

[1] vezi H. Fayol, *Administration industrielle et générale*, Paris, 1911
[2] vezi H. B. Maynard, *Conducerea activităţii economice*, vol. IV, Editura Tehnică, Bucureşti, 1972
[3] vezi V. G. Afanasiev, *The Scientific and Technological Revolution, Its Impact on Management and Education*, Editura Progres, Moscova, 1976
[4] citat după L. Kazmier, *Principles of Management*, Mc Graw, Hill Book Companz, New York, 1968
[5] P. Vagu, G. Dumitru, *Ştiinţa conducerii*, EDP, Bucureşti, 1972
[6] C. Rusu, *Funcţiunile întreprinderii şi centralei industriale*, Editura Politică, Bucureşti, 1973
[7] I. Mihuţ, *Bazele conducerii întreprinderii*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1980
[8] M. Dumitrescu, *Enciclopedia conducerii întreprinderii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1978

Scanned with OKEN Scanner

concepe şi a implementa structurile, metodele şi sistemele necesare şi suficiente pentru a atinge, în condiţii optime, un obiectiv determinat.[1]

Dacă nu s-ar schimba nimic, nici obiectivul estimat şi nici restricţiile, organizarea ar fi suficientă pentru a asigura bunul mers al întreprinderii. În condiţiile economiei româneşti, aflată în permanentă restructurare, mediul economic, inclusiv întreprinderea, se află în continuă mişcare. În consecinţă, *menţinerea echilibrului care corespunde unei anumite organizări, necesită mereu acţiuni corective, care revin gestiunii.*

În concepţia managerială modernă, gestiunea nu este o activitate limitată la domeniul financiar-contabil; ea este proprie tuturor responsabililor din întreprindere.

La orice nivel s-ar afla, managerul gestionează de fapt domeniul său de responsabilitate, declanşând acţiuni în scopul obţinerii unui efect maxim cu un efort minim. În timp ce gestiunea menţine echilibrul, conducerea defineşte strategia obţinerii acestui echilibru, evident pentru o perioadă limitată. Se pune problema stabilirii momentului când vechiul echilibru devine depăşit, inclusiv a modalităţilor de schimbare a acestuia, ceea ce nu se poate face fără un anumit curaj, respectiv „curajul de A CONDUCE". Prin urmare, apreciem că a organiza presupune:

- a concepe şi implementa (a construi);
- a gestiona (a pune şi a menţine în funcţiune);
- a conduce (a orienta şi a alege obiectivele).

Comanda – reprezintă o altă funcţie a conducerii prin intermediul căreia managerul poate stimula sau diminua randamentul subordonaţilor săi. Ea urmăreşte:

- stabilirea obiectivelor activităţii, a sarcinilor şi rezultatelor aşteptate;
- stabilirea criteriilor de evaluare a randamentului;
- crearea condiţiilor pentru valorificarea maximă a capacităţii subordonaţilor;
- promovarea şi recompensarea eforturilor subordonaţilor.

Arta de a conduce este stimulată în acest context de operativitatea elaborării deciziilor, spiritul de independenţă şi hotărâre al liderului competent, evitarea disputelor fără motiv, înfruntarea riscurilor, crearea spiritului de echipă.

Coordonarea – constă în sincronizarea şi armonizarea activităţilor din toate sectoarele întreprinderii, în scopul obţinerii unui efect util maxim. Ea se bazează pe definirea clară a opiniilor, atitudinilor şi programelor, aspect care devine esenţial în

---

[1] vezi Jean Gerbier, *De l'organisation du travail à l'organisation de l'entreprise*, in Management France, nr. 5 / 1996

Scanned with OKEN Scanner

cadrul managementului modern, unde dominanta este „conducerea prin consultare". Experienţa şi inteligenţa subordonaţilor sunt factori care trebuie valorificaţi nu numai în cadrul sarcinilor lor specifice, ci şi în stabilirea programelor şi strategiilor manageriale ale întreprinderii. Prin coordonare, conducătorul autentic urmăreşte realizarea comunicaţiilor în timp oportun, controlul, disciplina şi motivarea acţiunilor sale.[1] Coordonarea cea mai eficientă este realizată de acel conducător care, prin capacitatea sa, oferă un model, o formă practică atitudinii sale, stimulatoare pentru colaboratori.

Organismele vii au capacitatea de autoreglare. Această însuşire trebuie să opereze şi în unităţile economice.[2] În acest context, organul de conducere trebuie să *coordoneze* în mod coerent eforturile, îndreptându-le spre realizarea unui anumit scop. Menţionăm că, în calitate de preşedinte al CNOF (Comitetul Naţional de Organizare Francez), H. Fayol – junior, aprecia că „a coordona, înseamnă a face să domnească în rândurile personalului unitatea, iniţiativa şi devotamentul".

Controlul – ca atribut sau funcţie a conducerii, se efectuează prin intermediul rapoartelor standard, statisticilor şi a altor situaţii necesare consiliului de administraţie sau oricărui alt decident, pentru luarea deciziilor. Controlul este asigurat dacă:

- rezultatele sunt accesibile, identificabile şi uşor de interpretat;
- se desfăşoară conform criteriilor fixate pentru evaluarea eficienţei activităţii de conducere;
- elimină toate datele care nu sunt strict necesare.

Prin control se corectează abaterile şi se asigură îndeplinirea standardelor predeterminate. Obiectivele controlului managerial sunt în concepţia noastră cele prezentate în fig. nr. 4.3.

---

[1] vezi H. G. Hicks, *The management of organisations*, International, Student Edition, Mc Graw Hill Book Company, New York, 1969

[2] vezi O. Lange, *Introducere în cibernetica economică*, Editura Tehnică, Bucureşti, 1967

Scanned with OKEN Scanner

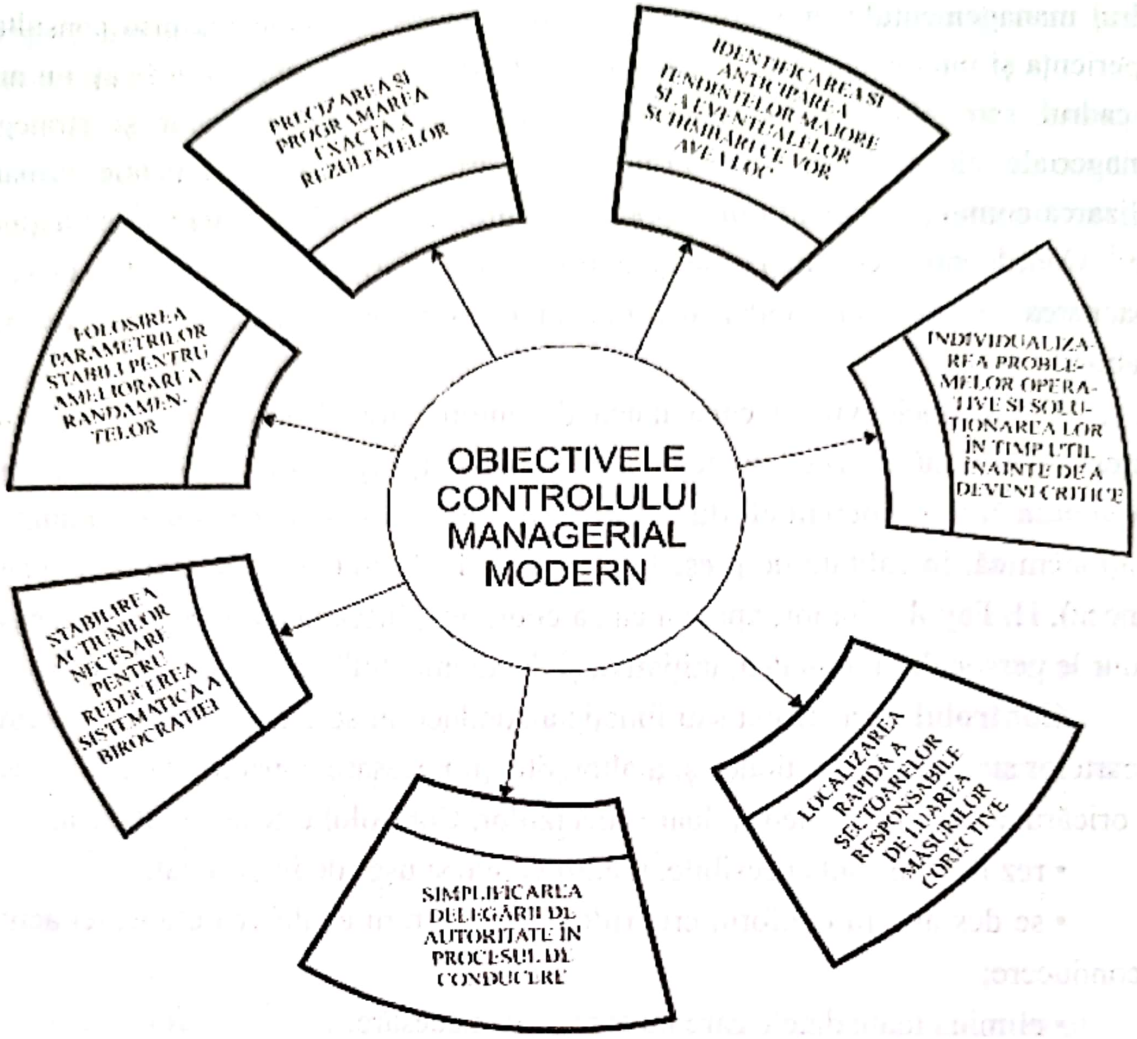


Fig. nr. 4.3. Obiectivele controlului managerial

Controlul face posibilă cunoaşterea detaliată a realităţilor, compararea acestora cu situaţia ideală, stabilirea abaterilor, a cauzelor care le-au generat şi a măsurilor ce se impun pentru perfecţionarea activităţii viitoare. Prin intermediul controlului realizat în cadrul procesului managerial, se urmăreşte:

- determinarea şi identificarea performanţelor standard;
- măsurarea performanţelor;
- compararea situaţiei actuale cu performanţele dorite;
- evaluarea abaterilor pozitive şi negative;
- elaborarea deciziilor pentru corectarea abaterilor.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul presupune o conexiune permanentă cu situaţia contabilă, astfel ca acesta să exprime rezultatele conform unui sistem omogen şi coerent.[1] În literatura de specialitate, se vorbeşte de asemeni şi despre funcţia de antrenare a conducerii.[2]

Aşadar, procesul conducerii este un proces complex, în cadrul căruia se elaborează decizii strategice şi tactice, care urmăresc caracterul profitabil al activităţii economice.

4.3. Principiile conducerii

În concepţia noastră, conducerea economică trebuie să urmărească următoarele principii:

a. Principiul competenţei

constituie condiţia fundamentală şi sine-qua-non a actului decizional, care exprimă caracterul „pozitiv" al conducerii. De altfel, finalitatea actului economic este nemijlocit influenţată de competenţa organului de decizie. Se precizează în acest context că *„viitorul civilizaţiei umane depinde fundamental de capacitatea noastră de a dezvolta o ştiinţă, o filosofie şi o practică a conducerii competente".*[3] Resurse umane, materiale şi financiare devin inoperante şi noneficiente, atunci când, administrarea lor are loc în condiţii de „indecizie şi arbitrar", generate de incompetenţa managerială.

b. Principiul efectului maxim, presupune realizarea profitului, a unor venituri care să depăşească nivelul cheltuielilor întreprinse de agentul economic. Supravieţuirea oricărei entităţi economice, este de neconceput în afara acestei legităţi. În condiţiile economiei de piaţă şi implicit ale concurenţei, realizarea rentabilităţii devine esenţială. Evident că o asemenea strategie obligă încadrarea ofertei fiecărei societăţi comerciale în comanda socială.

c. Principiul elasticităţii

implică adaptarea din mers a metodelor şi tehnicilor utilizate în conducere. În toate fazele procesului de conducere (previzională, curentă şi postoperativă) *deciziile elaborate trebuie să pună în valoarea mobilitatea şi supleţea conducerii, capacitatea acesteia de a aborda într-o manieră nouă situaţiile noi.* Dinamism în organizare şi

---

[1] vezi H. G. Hicks, op. cit., p. 169

[2] O. Nicolescu, *Fundamentele conducerii microeconomice*, Editura Ştiinţifică şi enciclopedică, Bucureşti, 1986

[3] vezi Ch. Beard, *The Role of Administration in Governement*, în "Federal administration and Public administratin Science", Chicago, 1973

Scanned with OKEN Scanner

eficienţă în aplicare, iată atribute care conferă conducerii moderne, caracterul de adaptabilitate şi elasticitate.

d. Principiul creativităţii

Lipsit de actul novator al creaţiei, procesul conducerii devine o veritabilă frână în calea progresului întreprinderii. *Rigiditatea, conservatorismul şi imobilismul, generează constant incapacitate în abordarea fenomenului economic.* Lipsa de creativitate şi dogmatismul reprezintă „ţărmul la care se înfrăţesc printr-o contopire firească, incompetenţa şi prostia".[1] *Pentru economia românească, aflată în permanentă restructurare, în care nimic nu mai este ca altădată, este firesc ca însuşi procesul conducerii să abordeze într-o manieră nouă, creativă, noile probleme.*

e. Principiul conducerii colective

Creşterea continuă a gradului de complexitate a fenomenelor şi proceselor economice confirmă adevărul conform căruia, *oricât de dotată şi bine intenţionată ar fi o persoană, ea nu poate soluţiona corect şi operativ problemele care apar.* Se impune astfel conducerea colectivă care potenţează şi conjugă prin însumare, cunoştinţe şi competenţe diferite în elaborarea actului decizional.

Nimeni nu este bun la toate, aşa cum, orice individ normal, este bun la ceva, semnifică nevoia de antrenare şi implicare a factorului colectiv uman, în acţiuni ale căror consecinţe îl privesc. Teoria elitistă, a conducerii unipersonale, de cele mai multe ori discreţionară, anulează principiul conducerii colective, cu consecinţe socio-umane din cele mai nefaste.

f. Principiul stimulării materiale

Practica vieţii economice confirmă faptul că realizarea „efectului maxim" al conducerii este influenţată şi de sistemul practicat în domeniul stimulării materiale. Abandonarea politicii de uniformizare a veniturilor, diferenţierea acestora prin corelare directă cu calitatea muncii desfăşurate, conduc implicit, la creşterea interesului pentru muncă, la eficienţă economică şi socială. Decenii în şir, politica „egalităţii în sărăcie" şi a „nediferenţierii în bogăţie", a constituit pentru noi o adevărată piedică în calea dezvoltării eficienţei muncii sociale. Promovarea unui sistem echitabil în domeniul stimulării materiale a personalului conduce implicit la realizarea celorlalte principii ale conducerii şi, în primul rând, a legii competenţei. Evident că prin natura şi conţinutul lor, principiile conducerii se află într-o relaţie de interdependenţă (vezi fig. nr. 4.4)

---

[1] vezi I. Lăncrănjan, *Vocaţia constructivă*, Editura Cartea Românească, 1983, p. 5

Scanned with OKEN Scanner

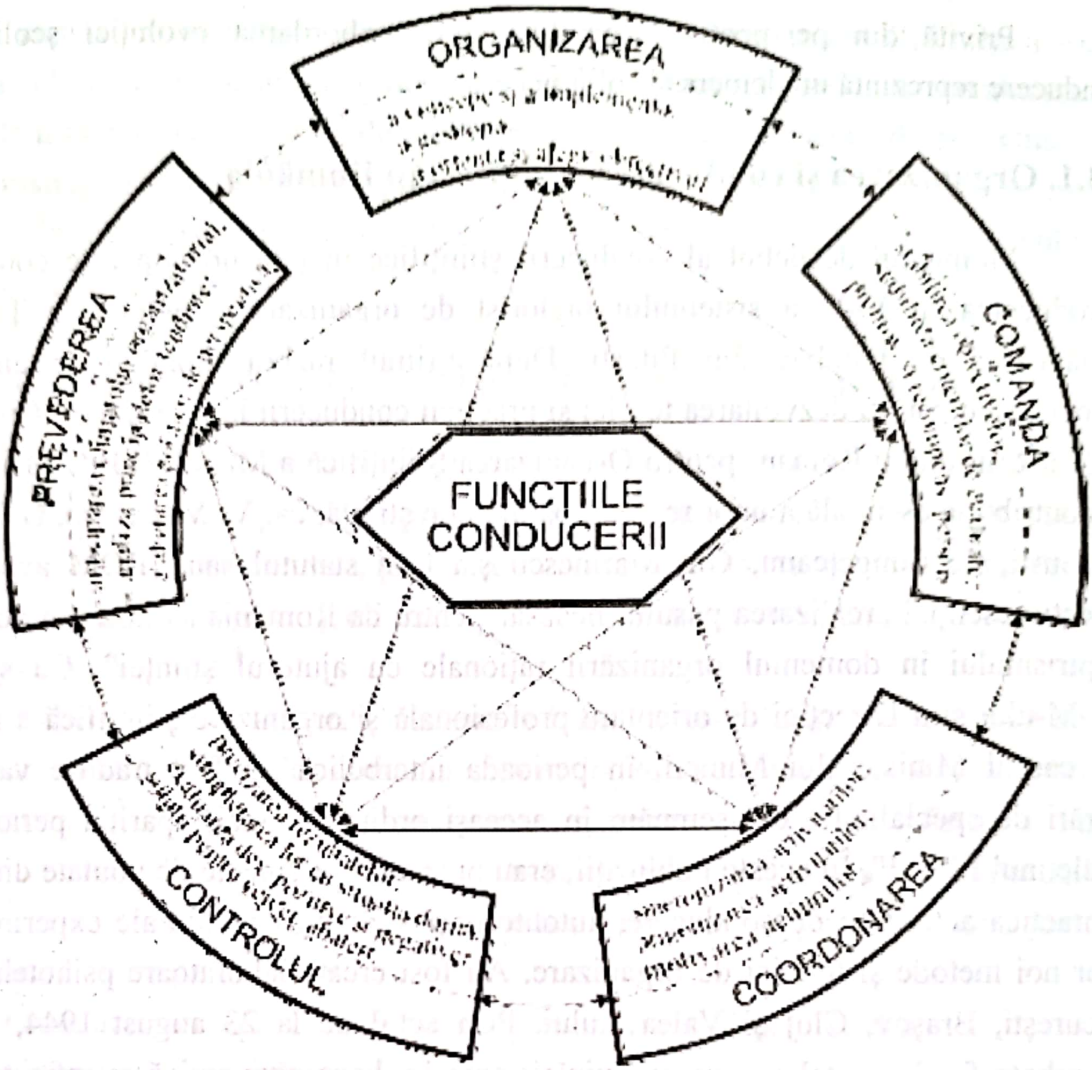


Fig. nr. 4.4 **Tabloul sinoptic al principiilor conducerii**

4.4. Prezentarea şcolilor de conducere

Într-o lume complexă şi în continuă schimbare, nu putem judeca lucrurile şi fundamenta deciziile adecvate numai pe baza învăţămintelor din trecut. Firesc, nici ignorarea acestora nu este benefică. Iată de ce se impune o îmbinare înţeleaptă a informării asupra prezentului cu cea selectivă, asupra trecutului.

„Omul nu va face faţă provocării decât dacă va întâmpina problemele cu o cunoaştere perfectă a moştenirii lui şi cu o percepţie clară a destinului, două elemente care decurg în mod esenţial din concepţia lui despre istorie".[1]

---

[1] vezi J. Wolfgang Mommsen, *Istoria*, în "Interdisciplinaritatea şi ştiinţele umane", Editura politică, Bucureşti, 1986, p. 370

Scanned with OKEN Scanner

Privită din perspectiva timpului istoric, abordarea evoluţiei şcolilor de conducere reprezintă un demers absolut necesar.

4.4.1. Organizarea şi conducerea ştiinţifică în România

Momentul de debut al conducerii ştiinţifice în ţara noastră este considerat, introducerea în 1907 a sistemului taylorist de organizare a muncii la Ţesătoria românească de bumbac din Piteşti. După primul război mondial se amplifică preocupările pentru dezvoltarea teorici şi practicii conducerii întreprinderii. Crearea în 1927 a Institutului Român pentru Organizarea Ştiinţifică a Muncii (I.R.O.M.) are loc cu contribuţia esenţială a unor reputaţi oameni de ştiinţă, ca: V. Madgearu, G. Ţiţeica, D. Gusti, C. Bungeţeanu, Gh. Marinescu ş.a Prin statutul său, IROM avea drept obiectiv esenţial „realizarea pasului necesar pentru ca România să iasă din domeniul empirismului în domeniul organizării raţionale cu ajutorul ştiinţei". Cu sprijinul IROM-ului şi a Direcţiei de orientare profesională şi organizare ştiinţifică a muncii, din cadrul Ministerului Muncii, în perioada interbelică au fost traduse valoroase lucrări de specialitate. Consemnăm în aceeaşi ordine de idei, apariţia periodicului „Buletinul IROM". În aceste publicaţii, erau prezentate elemente de noutate din teoria şi practica activităţii de conducere, autohtone şi străine, rezultate ale experimentării unor noi metode şi tehnici de organizare. Au fost create laboratoare psihotehnice în Bucureşti, Braşov, Cluj şi Valea Jiului. Prin actul de la 23 august 1944, au fost schimbate fundamental natura organizării sociale, baza economică şi infrastructura. Preluarea şi crearea după această dată a unor concepte „diluate", fără consistenţă ştiinţifică a generat subordonarea în bună măsură, a întregului proces de conducere, unei priorităţi absolute, rezultată din conducerea „unipartinică" şi ulterior unipersonală. Formarea şi specializarea cadrelor de conducere, a unui corp de specialişti în organizare, a avut loc în aceste condiţii, în cadrul Centrului de Perfecţionare a pregătirii cadrelor de conducere din întreprinderi (CEPECA) şi a Institutului de conducere şi organizare a producţiei din Ministerul Muncii. În perioada postbelică, se remarcă de asemeni contribuţiile aduse de Institutul Central de Cercetări Economice, Institutul Central de Conducere şi Informatică, Institutul Naţional de Informare şi Documentare (INID), Academia de Studii Economice din Bucureşti precum şi alte instituţii de învăţământ superior economic din ţară. Chestiuni fundamentale, deosebit de dificile, se pun actualmente în domeniul activităţii manageriale din economia românească. Aceasta, întrucât metodele şi procedeele vechi nu mai pot soluţiona corespunzător numeroasele şi complexele probleme noi. În acest

Scanned with OKEN Scanner

context, semnalăm înfiinţarea Institutului Român de Management (IROM), a cărui principal obiectiv îl constituie formarea şi perfecţionarea cadrelor de conducere în condiţiile tranziţiei la economia de piaţă. Institutul dispune de seturi de programe atât pentru manageri, cât şi pentru partenerii de dialog ai acestora, respectiv liderii sindicali. În cadrul lui, funcţionează echipe specializate în domeniul asistenţei şi consultanţei manageriale.

4.4.2. Consideraţii asupra evoluţiei şcolilor de conducere pe plan mondial

Literatura de specialitate consemnează diverse curente de gândire din domeniul teoriilor, concepţiilor şi principiilor conducerii. Opiniile autorilor sunt, în acest sens, pe cât de numeroase, pe atât de divergente. Astfel, profesorul C. Pintilie consideră drept principale şcoli de conducere, şcoala tehnicistă (sau clasică), sociologică şi sistemică.[1]

O abordare parţial diferită întâlnim la I. Mihuţ, care distinge următoarele şcoli: clasică, universală, a relaţiilor umane, a sistemelor sociale, precum şi şcoala empirică sau practicistă.[2] O interesantă clasificare realizează profesorul Alexndru Puiu, deosebind printre altele şcoala empirică, şcoala sistemelor sociale, a teoriei deciziilor, a sistemelor de comunicare şi şcoala matematică.[3] Evoluţia pe plan mondial a şcolilor de conducere cunoaşte trei etape:

- conducerea empirică, manifestată preponderent până la Taylor;
- începutul organizării şi conducerii ştiinţifice, marcat de apariţia operei lui Taylor;
- conducerea ştiinţifică, practicată actualmente în economia modernă.

În acelaşi context există şi alte opinii. Astfel, autorii americani Hodge şi Johnson disting:[4]

- şcoala doctrinei clasice în conducere, (orientată prioritar asupra anatomiei organizării formale a întreprinderii);
- şcoala doctrinei neoclasice;
- şcoala organizării moderne.

---

[1] vezi C. Pintilie, *Conducerea întreprinderii,* ASE, Bucureşti, vol. I, 1981
[2] vezi I. Mihuţ, *Bazele conducerii întreprinderii*, Editura Dacia, Cluj, 1981
[3] vezi Al. Puiu, *Conducerea şi tehnica comerţului exterior,* EDP, Bucureşti, 1976, p. 14 ş.u.
[4] vezi B. Hodge, H. Johnson, *Management and organisational behaviour,* New York, John Wiley Sons, Inc., 1970

Scanned with OKEN Scanner

O altă părere exprimă cercetătorii Koontz şi Donnell, care remarcă următoarele şcoli:[1]

- şcoala procesului conducerii;
- şcoala empirică;
- şcoala comportamentului uman;
- şcoala sistemului social;
- şcoala teoriei deciziei;
- şcoala matematică.

Cele mai reprezentative şcoli de conducere care au influenţat hotărâtor evoluţia teoretico-metodologică a ştiinţei conducerii pe plan mondial, sunt următoarele patru:

a. *Şcoala clasică*

apare ca rezultat al dezvoltării complementare şi corelate a două curente distincte:

- cel anglo-saxon, preponderent pragmatic, axat pe metode inductive, promovat de F. W. Taylor (1856 - 1915);
- cel latin, al cărui promotor a fost francezul H. Fayol, adept al utilizării unor metode deductive, a unor principii universal valabile. Subliniem aportul lui Taylor şi Fayol la definirea pentru prima oară a ştiinţei conducerii şi a conducerii ştiinţifice. Prezentarea comparată a contribuţiilor celor doi autori la conturarea ştiinţei conducerii conduce la concluzii interesante (vezi fig. nr. 4.5). Alţi reprezentanţi ai şcolii clasice sunt americanii R. Emerson, Lilian şi Frank Gilbreht, H. Ford, italianul A. Zignote, precum şi englezii Oliver Schedon şi J. Brack. Dincolo de meritele incontestabile ale acestei şcoli, semnalăm şi unele limite, printre care:[2]

- acordarea unei importanţe relativ reduse factorului uman;
- ignorarea uneori a aspectelor umane, tratate mecanicist;
- abordarea întreprinderii ca sistem închis, autarhic.

b. *Şcoala sociologică*

apare ca răspuns la ideile promovate de şcoala clasică. Ea este orientată prioritar către clasificarea şi accentuarea rolului factorului uman în producţia materială, fiind iniţiată de psihologul american Elton Mayo (1880 - 1949); acesta a

---

[1] vezi H. Koontz, O'Donnell, *The Management theorz Jungle*, Mc Graw HillBook Company, New York, 1968

[2] vezi Ov. Nicolescu, *Fundamentele conducerii microeconomice*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1986, p. 108

Scanned with OKEN Scanner

studiat detaliat comportamentul executanţilor în procesul muncii.[1] Continuator al lui Mayo, D.Mc Gregor susţine abordarea complexă a comportamentului uman şi utilizarea motivaţiei.[2] Autorul relevă importanţa fundamentală a climatului uman din întreprindere precum şi a stilului de conducere promovat de manager.

c. *Şcoala cantitativă*

este adepta utilizării cu precădere a instrumentului matematic şi statistic. Complexitatea fenomenului economic presupune, în concepţia acestei şcoli, abordarea riguroasă, matematică, ceea ce conduce în mod firesc la elaborarea unor decizii raţional fundamentate. Autorii E. Kameniţer, V. G. Afanasiev, A. Kaufman ş.a. au teoretizat prin lucrările lor, în mod special funcţiile de previziune şi organizare. Preponderenţa aspectelor de natură cantitativă din viziunea acestei şcoli împiedică luarea în considerare a unor elemente calitative.

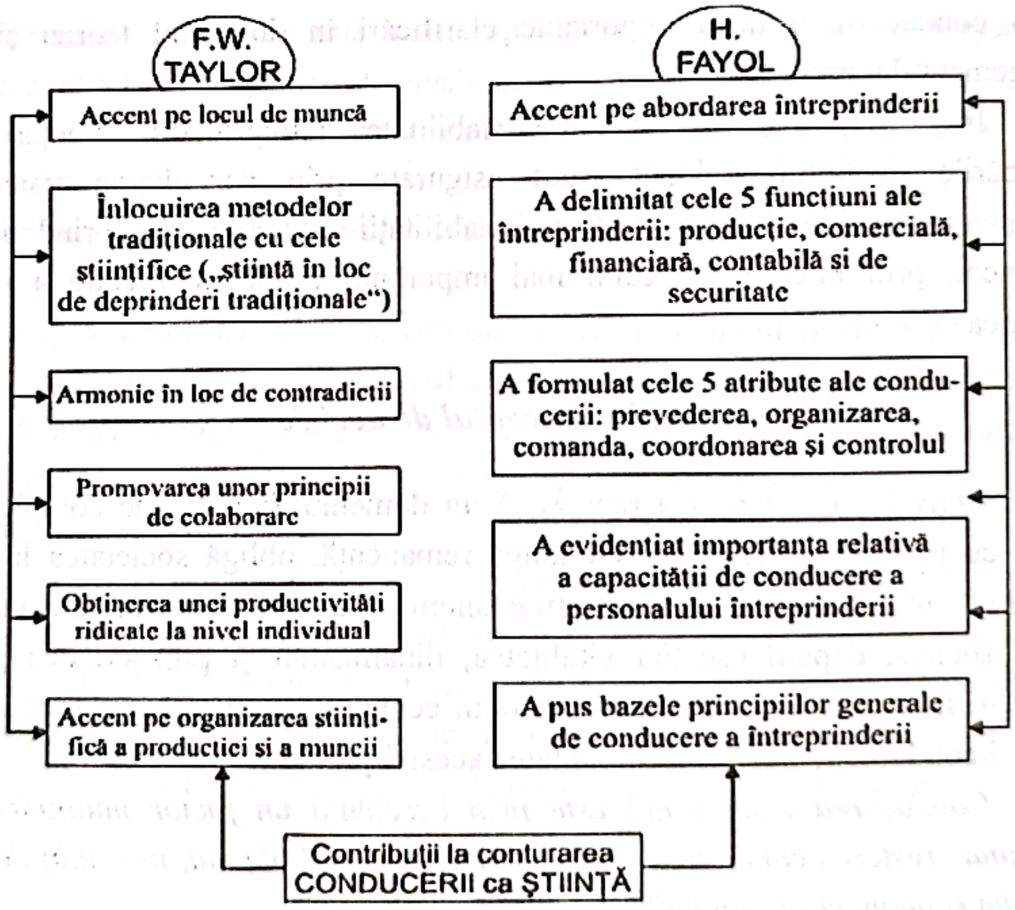


Fig. nr. 4.5 **Prezentarea comparată a contribuţiilor lui Taylor şi Fayol la apariţia şi dezvoltarea ştiinţei conducerii**

[1] vezi E. Mayo, *The Uman Problems of an Industrial Civilisation*, New York, 1949
[2] vezi D.Mc Gregor, *La dimensiom humaine de l'entreprise*, Paris, Gauthier Villar, 1971

Scanned with OKEN Scanner

d. *Şcoala sistemică*

reprezintă o sinteză a acumulărilor pozitive specifice celor trei şcoli precedente: clasică, sociologică şi cantitativă. În concepţia acestei şcoli, dominantă şi astăzi, întreprinderea este abordată ca un sistem social, aflat într-o permanentă dinamică, având la bază trei mari grupe de procese: comunicaţia, echilibrul şi luarea deciziilor. Printre reprezentanţii de frunte ai acestei şcoli amintim:

- C. I. Barnard, care a dezvoltat motivaţia şi comportamentul;
- H. A. Simon, laureat al premiului Nobel pentru economie în 1978;[1]
- G. H. Popov,[2], A. I. Gustein,[3] şi P. Drucker.[4] Remarcăm contribuţia fundamentală adusă de P. Drucker la abordarea întreprinderii ca sistem complex, uman, ecologic şi tehnic. Savantul Drucker a dat noi dimensiuni gândirii sistemice asupra conducerii, a adus importante clarificări în domeniul teoriei şi practicii managementului modern.

În concepţia şcolii sistemice, stabilitatea întreprinderii, reacţia rapidă la schimbările mediului ambiant, sunt asigurate prin dezvoltarea sistemului de comunicaţii. Echilibrul apare ca efect al stabilităţii sistemului (întreprinderii), obţinut permanent, prin intermediul celui mai important mijloc de reglare a sistemului: adoptarea deciziilor.

4.5. Conceptul de decizie

Activitatea economică reprezintă un domeniu deosebit de complex, în care factori cu acţiune discretă, dar cu lungă remanenţă, obligă societatea la un serios demers cognitiv. De calitatea activităţii economice, de gradul de corelare a acesteia cu nevoia socială, depind esenţial vitalitatea, dinamismul şi prosperitatea generală a societăţii. Desfăşurarea şi finalitatea actului economic sunt influenţate nemijlocit de procesul conducerii, mai exact de calitatea acestui proces.

Conducerea competentă este prin excelenţă un factor multiplicator, care determină creşterea cantitativă şi calitativă a efectului obţinut, în condiţiile realizării eficienţei economice şi sociale".

---

[1] vezi H. A. Simon, *Administrative Behavior*, Princeton University Press, 1947
[2] G. H. Popov, *Problemî, teorii, upravlenia,* Ekonomika, Moscova, 1970
[3] A. I. Gustein, Cibernetica economică a producţiei, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1974
[4] P. Drucker, *The Practice of Management*, Harper and Row Publishers, New York, 1954

Scanned with OKEN Scanner

În accepţiunea modernă a ştiinţei conducerii, organismul economic, întreprinderea, se caracterizează prin coexistenţa a trei domenii cu caracteristici fundamental deosebite:[1]

a. domeniul producţiei (logistic), care vizează în principal problemele mijloacelor de producţie, ale forţei de muncă şi tehnologiilor de fabricaţie;

b. domeniul structurii umane, care priveşte procesele de motivaţie individuală a acţiunilor şi relaţiilor umane aferente;

c. domeniul informaţional-decizional, care cuprinde procesul de culegere, transmitere, prelucrare şi stocare a informaţiilor, finalizat prin actul elaborării deciziilor.

Informaţiile şi deciziile vizează cel de-al III-lea domeniu din cele anterior menţionate, fiind orientate de către structura managerială spre optimizarea economică. La baza elaborării deciziei se află actul raţional al alegerii, al opţiunii axiologic fundamentate între mai multe variante posibile.

„Decizia este o operaţie fundamentală care se face la fiecare pas al vieţii noastre, la răspântia dintre alternative".[2]

„Decider c'est choisir", reprezintă în literatura franceză sensul cel mai restrâns al ideii.

Conceptul de *decizie* provine etimologic de la cuvântul latin „decisio", care semnifică acţiunea de a decide, rezultatul acestei acţiuni. Uşurinţa de a lua decizia, capacitatea de a decide prompt, exprimă spiritul de decizie al conducătorului autentic.[3] „Nimic nu este mai dificil, şi cu toate acestea mai important, decât a şti să decizi", afirma laconic Napoleon.[4]

O semnificaţie mai nuanţată atribuie noţiunii de decizie, „Dicţionarul explicativ al limbii române", care atribuie acesteia sensul de „hotărâre luată în urma examinării unei probleme, a unei situaţii, soluţie adoptată din mai multe posibile".[5] Proces de alegere a unei linii de acţiune, în scopul obţinerii unui anumit rezultat, decizia implică în egală măsură competenţa şi responsabilitatea decidentului.

---

[1] vezi E. Teodorescu, ş.a., *Metode ale cercetării operaţionale în gestiunea întreprinderilor*, Editura Tehnică, Bucureşti, 1972, p. 12
[2] vezi M. Malita, *Arta sau ştiinţa conducerii*, Revista Forum nr. 2 / 1971, p. 13
[3] vezi *Larousse du XX-e sieclé*, Paris, 1929, p. 706
[4] Ibidem, p. 707
[5] vezi *Dicţionarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei RSR, Bucureşti, 1975, p. 234

Scanned with OKEN Scanner

Decidentul nu trebuie să se pripească în a trage imediat concluzia finală. O asemenea atitudine blochează imaginaţia precum şi celelalte idei, în curs de elaborare, ale colaboratorilor. Gândirea conducătorului autentic va trebui să caute fără subiectivism ceea ce este bun şi în ideile altora. Există indiscutabil, la fiecare dintre noi, tendinţa de a respinge cu uşurinţă ideile altora. *A le studia atent este nu numai uman, posibil ci şi absolut necesar, întrucât acestea pot avea frecvent o valoare egală cu ale noastre, sau chiar mai mare.* În plus, analiza lor, ne poate crea noi reflecţii. Este de-a dreptul surprinzătoare calitatea ideilor care apar cu privire la o anumită problemă, atunci când noi încetasem să ne mai gândim la ea.

Conducerea modernă presupune o bună orientare strategică a decidentului, manifestată prin tactici operative şi de efect.

Strategia reprezintă orientarea generală existentă într-o anumită etapă, care vizează obiective de perspectivă şi care presupune concentrarea pe o anumită direcţie de acţiune.

Tactica se referă la ansamblul formelor, metodelor şi procedeelor concrete, inclusiv mijloacele necesare pentru atingerea obiectivelor strategice în condiţii de maximă eficacitate. Manevrele tactice, operative, reprezintă calea prin care se realizează strategia propusă. În procesul decizional, strategia şi obiectivele urmărite prin politica întreprinderii sunt strâns legate de activitatea de planificare. La baza lor se află utilizarea largă a mijloacelor informatice (vezi fig. nr. 4.6). Avem în vedere, firește, o planificare indicativă, elastică în stare să poată adapta operativ producţia întreprinderii la comanda socială foarte fluidă, exprimată prin piaţă.[1]

---

[1] vezi D. Rusu, E. Horomnea, ş.a., *Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura economică românească*, Editura Junimea, Iaşi, 1991, p. 338

Scanned with OKEN Scanner

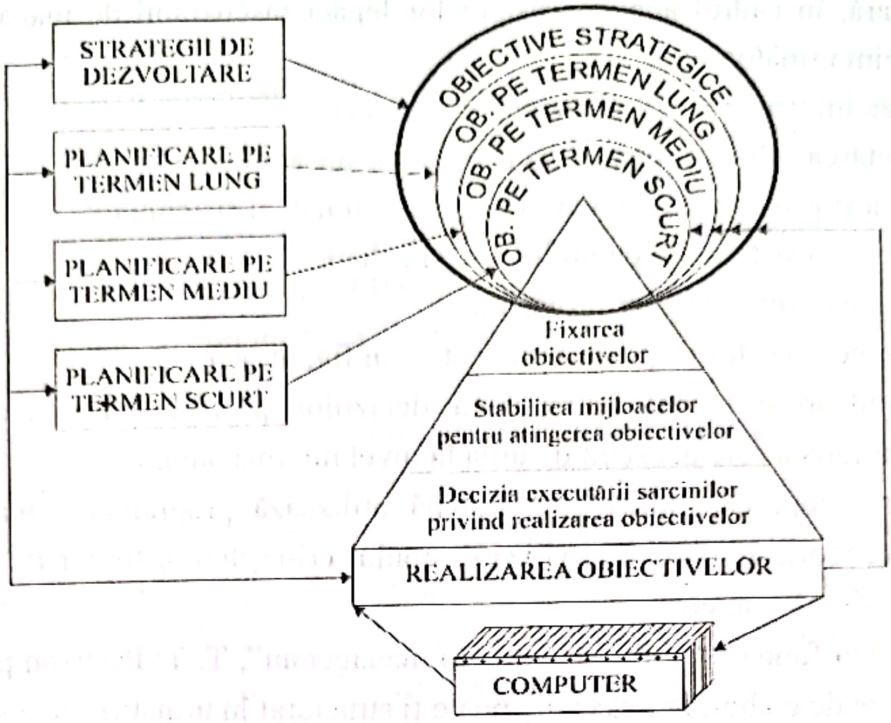


Fig. nr. 4.6 **Corelaţia dintre strategie, obiective şi planificare în procesul decizional**

4.6. Puncte de vedere în abordarea procesului decizional economic

Cercetarea problemei complexe privind elaborarea deciziilor, a preocupat de-a lungul timpului spirite dintre cele mai luminate.[1] Firesc, în cele ce urmează, vom proceda la o prezentare succintă şi selectivă a câtorva opinii reprezentative pentru ştiinţa conducerii. Se apreciază unanim faptul că abordarea problemei decizionale în economie nu poate avea loc fără cunoaşterea principiilor şi conceptelor care guvernează disciplinele de specialitate economică. În acest context, menţionăm: finanţele, contabilitatea, statistica, cibernetica economică, economiile de ramură, etc. Pe baza lor se poate ajunge la utilizarea procedeelor practice de rezolvare a problemelor de decizie.[2] Dintre procedeele ştiinţifice moderne utilizate în elaborarea deciziilor menţionăm cibernetica economică şi modelarea economică, analiza sistemelor, cercetarea operaţională, teoria deciziei, etc.

---

[1] În acest areal şi-au înscris numele eruditi cercetători ai domeniului, cum ar fi Fr. Taylor, Henry Fayol, T. T. Paterson, Peter Drucker, Michel Chevalier, Oliver Scheldon, E. Emerson. Henry Ford, etc

[2] vezi Gh. Boldur, *Fundamentarea complexă a procesului decizional-economic*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1973, p. 9 – 25

Scanned with OKEN Scanner

Bunăoară, în cadrul analizei sistemelor legată inseparabil de managementul ştiinţific, întâlnim următoarele etape:[1]

- analiza informaţional – decizională generală;
- proiectarea informaţional – decizională de ansamblu;
- analiza şi proiectarea domeniului specific uman al sistemului;
- proiectarea sistemului de prelucrare şi calcul;
- implementarea soluţiilor proiectate.

Conexiunea acestor etape este prezentată în fig. nr. 4.7.

Urmărind în principal optimizarea deciziilor prin modelare matematică, cercetarea operaţională este deosebit de utilă la nivel microeconomic.[2]

În acest scop, cercetarea operaţională utilizează programarea matematică, teoria stocurilor, teoria graficelor, analiza drumului critic, teoria firelor de aşteptare, teoria jocurilor, simularea, etc.

În lucrarea fundamentală „Théorie du managemnt", T. T. Paterson precizează că întregul proces de elaborare a deciziei poate fi structurat în următoarele opt etape:[3]

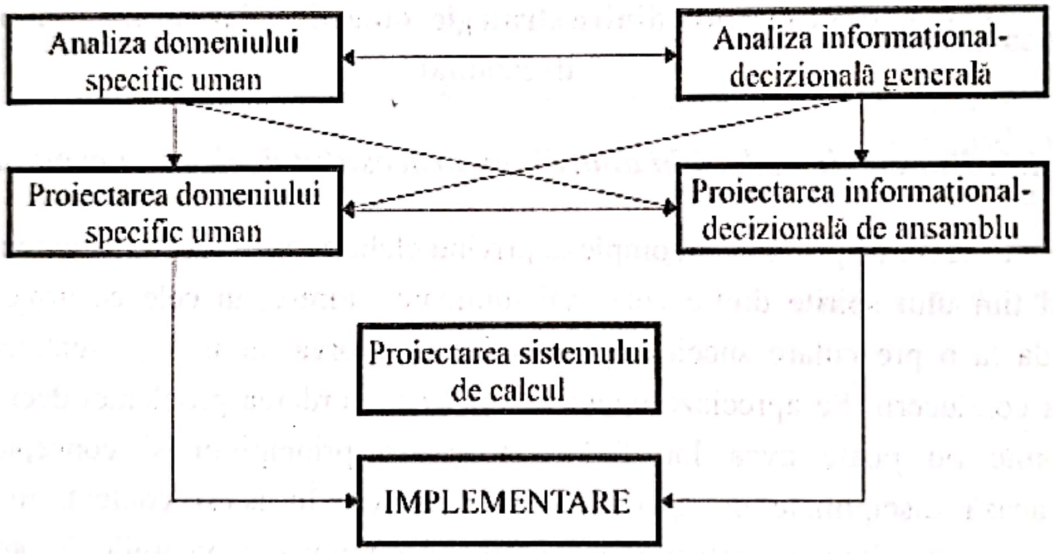


Fig. nr. 4.7 **Conexiunea etapelor analizei sistemelor în cadrul procesului decizional**

- informaţia percepută prin organul de recepţie;
- analiza informaţiei;
- definirea problemei;

---

[1] vezi A. Charnes, ş.a., *Managements models and Industrial aplication of linear Programming*, New York, Wiley, 1961

[2] vezi H. Cherhoff ş.a., *Elementary Decision Theory*, New York, 1959

[3] vezi T. T. Paterson, opere citate, p. 176

Scanned with OKEN Scanner

• apariţia reacţiilor diverse;
• formularea unor concluzii;
• luarea unei decizii în scopul realizării unei anumite acţiuni;
• analiza modalităţilor de îndeplinire a deciziei;
• luarea deciziei privind cea mai bună modalitate de acţiune.

Ulterior, cele opt etape, pot fi regrupate după Paterson în următoarele patru:

• culegerea şi prelucrarea informaţiei care se află la baza procesului decizional;

• formularea concluziilor cu privire la evaluarea situaţiei, definirea problemei precum şi a diferitelor acţiuni posibile;

• decizia, adică alegerea unui mod de acţiune şi de comunicare a lui;

• execuţia, care cuprinde atât analiza metodelor posibile de a acţiona, cât şi decizia de acţiune pe baza metodei alese. Potrivit concepţiei lui Paterson, între sistemul informaţional şi procesul decizional există o strânsă legătură (vezi fig. nr. 4.8). Menţionăm că Paterson are meritul de a fi diferenţiat pentru prima oară deciziile, funcţie de gradul de complexitate şi de nivelul de pregătire a decidenţilor. Din acest punct de vedere, autorul distinge decizii vegetative, automate, de rutină, interpretative, de programare şi strategice.

Alegerea celei mai bune soluţii decizionale trebuie să respecte cumulativ următoarele criterii:[1]

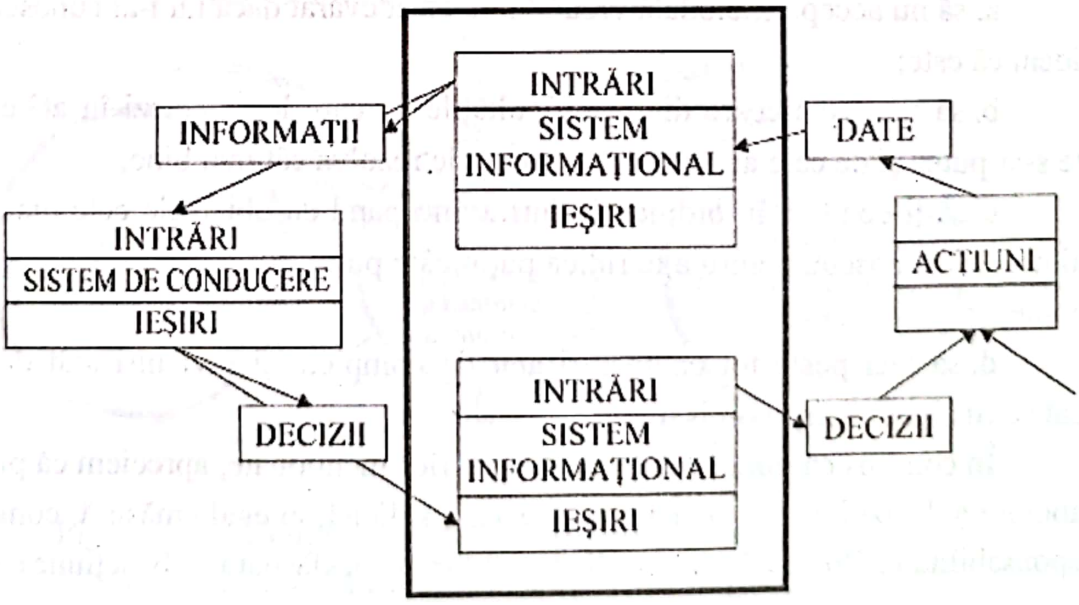


Fig. nr. 4.8 Legătura dintre sistemul informaţional şi procesul decizional

[1] vezi Peter F. Drucker, *The practic of Management*, London, Heinemann, 1967, p. 356

a. identificarea şi prevenirea riscului, fiecare alternativă conţinând o evaluare a raportului dintre beneficiul scontat şi riscul posibil;

b. economisirea efortului, adică stabilirea acelor direcţii de acţiune care, cu cel mai mic efort, dau cele mai mari rezultate şi cele mai mici perturbaţii asupra sistemului;

c. sincronizarea şi cronometrarea, adică corelarea deciziilor cu factorul timp;

d. înţelegerea, îndemânarea, competenţa şi optica oamenilor chemaţi să aplice decizia.

Având în vedere rezultatul deciziei, evident că *nici o decizie nu este bună, dacă personalul de execuţie nu dispune de competenţa de a o executa.* Iată de ce se apreciază că în procesul decizional „aportul fiecăruia dăruit cu convingere înseamnă succes".[1]

Chestiunea esenţială în elaborarea oricărei decizii o reprezintă modalitatea de analiză şi soluţionare a problemelor pe care aceasta le generează. Este necesară o anumită manieră de abordare, *o anumită cale de urmat în logica gândirii.* În această arie de preocupări şi-a înscris numele şi marele iluminist francez René Descartes.[2] El recomandă celor angajaţi în „efortul cunoaşterii şi soluţionării problemelor" următoarele principii de urmat în logica gândirii, „cu condiţia unei hotărâri constante şi neclintite de a nu ne abate niciodată de la ele":

a. să nu accepţi niciodată vreun lucru ca adevărat dacă nu l-ai cunoscut în mod evident că este;

b. să împarţi fiecare dintre dificultăţile pe care le cercetezi în atâtea părţi în câte s-ar putea şi de câte ar fi nevoie pentru a le rezolva cât mai bine;

c. să-ţi conduci în ordine gândurile, începând cu obiectele cele mai simple şi mai uşor de cunoscut, pentru a te ridica puţin câte puţin, până la cunoaşterea celor mai complexe;

d. să faci peste tot enumerări atât de complete şi revizuiri atât de generale încât să fii sigur că nu ai omis nimic.

În consens cu punctele de vedere anterior menţionate, apreciem că procesul de elaborare a deciziilor este un act complex care solicită, în egală măsură, competenţă şi responsabilitate. Procesul elaborării deciziilor se desfăşoară sub acţiunea stimulilor

---

[1] vezi D. Rusu, *Cunoştinţele de management în cultura economiştilor*, în revista Forum nr. 2 / 1971, p. 34
[2] vezi René Descartes, op. cit., p. 63-64

Scanned with OKEN Scanner

interni şi externi. Reacţia faţă de stimulii externi este de interdependenţă, deoarece întreprinderea suferă modificările impuse de mediul exterior, dar în acelaşi timp, prin potenţialul productiv şi inovaţional, participă implicit la crearea şi modificarea acestui mediu. Etapele procesului decizional şi relaţiile acestuia cu mediul exterior sunt prezentate în fig. nr. 4.9.

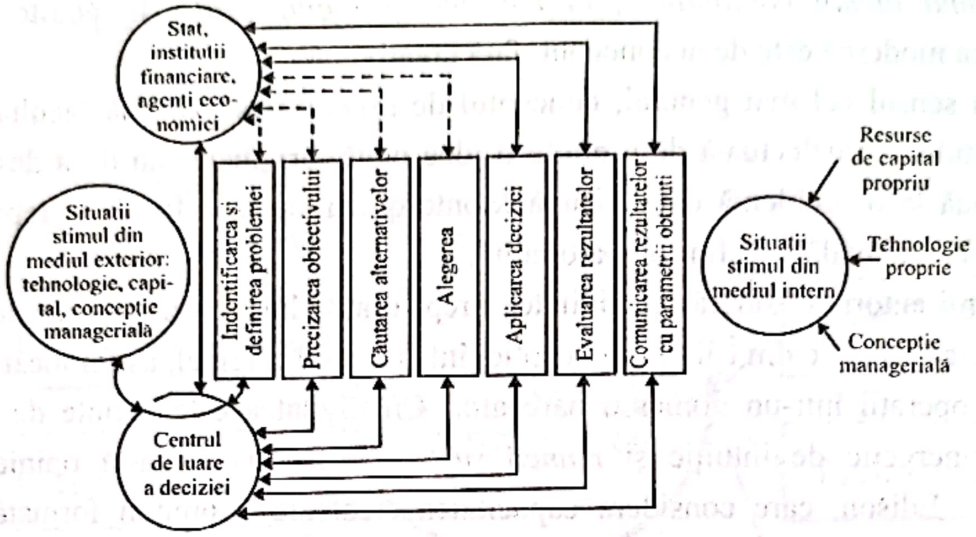


Fig. nr. 4.9 **Etapele procesului de elaborare a deciziilor**

Cadrul conceptual al elaborării deciziilor include şi noţiunile de date şi informaţii. Prin intermediul lor se realizează o legătură logică între sistemul conducător, sistemul informaţional şi sistemul condus.[1] Prezentarea schematică a legăturilor dintre cele trei sisteme este realizată în figura nr. 4.10.

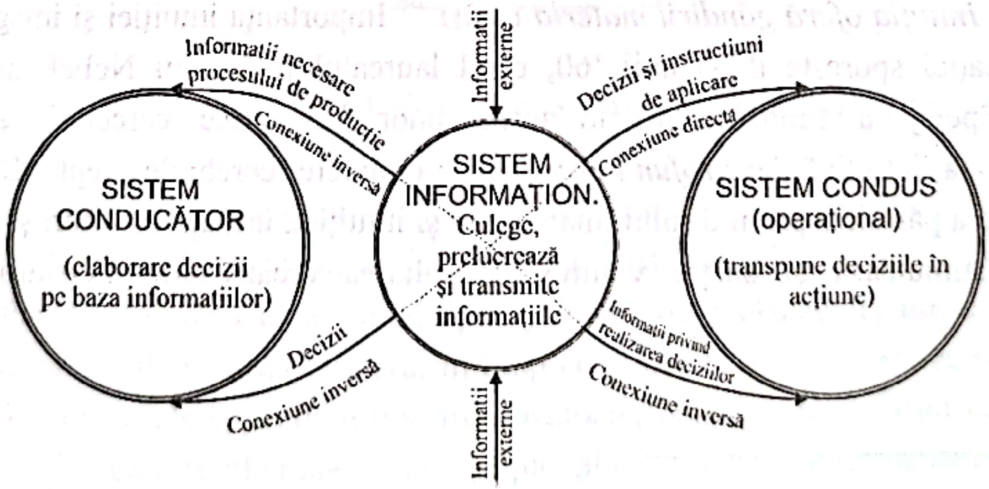


Fig. nr. 4.10 **Conexiunea dintre sistemele conducător, condus şi informaţional în procesul elaborării deciziilor**

---

[1] vezi E. Horomnea, *Modalităţi de analiză şi soluţionare a problemelor în elaborarea deciziilor. Studii şi cercetări economice*, Iaşi, 1982

Scanned with OKEN Scanner

4.7. Creativitate şi inovare în conducerea proceselor economice

Procesele şi fenomenele economice devin tot mai complexe. Conducerea lor nu mai poate fi realizată numai pe bază de intuiţie şi experienţă. *Operaţiunea de asimilare şi „învăţare" din trecut este absolut necesară, dar nu şi suficientă. Lumea nu înseamnă numai continuitate, ci mai ales discontinuitate.* În aceste condiţii, conducerea modernă este de neconceput fără creativitate.

În sensul cel mai general, conceptul de *creativitate* exprimă facultatea de a crea, aptitudinea intelectuală de a emite o idee nouă, originală sau de a descoperi o soluţie nouă la o problemă dată.[1] După Montesquieu, această facultate reprezintă o însuşire fundamentală şi definitorie a omului.[2]

Unii autori consideră creativitatea drept o atitudine specială a spiritului de a reorganiza elementele din câmpul percepţiei într-un mod original, astfel încât să poată da loc la operaţii într-un domeniu oarecare.[3] Creativitatea este înainte de toate un amestec sinergetic de intuiţie şi *muncă susţinută.* Susţine această opinie marele inventator Edison, care considera capacitatea creatoare a omului formată de 1% intuiţie şi 99% muncă.

Spre deosebire de Edison, Einstein acorda intuiţiei şi imaginaţiei o importanţă fundamentală, mai mare chiar decât cunoaşterii însăşi. O opinie asemănătoare îmbrăţişează şi Immanuel Kant în „Critica raţiunii pure" (1781), care consideră că *„fără intuiţie cunoaşterea noastră este lipsită de obiecte determinate, iar gândirea de conţinut. Intuiţia oferă gândirii materia însăşi."*[4] Importanţa intuiţiei şi imaginaţiei în actul creaţiei sporeşte după anii '60, când laureatul premiului Nobel, americanul Roger Sperry a fundamentat, în urma unor laborioase cercetări, activitatea inconştientă, intuitivă dar *profund creatoare* a emisferei cerebrale drepte. Dincolo de diversitatea părerilor privind rolul imaginaţiei şi intuiţiei, un fapt este cert şi anume că ambele stimulează şi susţin viguros dezvoltarea creativităţii. Legăturile dintre

---

[1] vezi J. P. Robin, *Creativité: l'imagination au pouvoir dans l'entreprise*, dans Entreprise, Paris, 1972, p. 101 ş.u.

[2] vezi Mc Peerson, *Inspiring creativity while, wandering arounde*, în "International Management" nr. 4 / 1984

[3] vezi C. Mathieu-Batsch, *Art. d'inventer ou tehnique d'inovation*, în „L'etude du travail", Paris, 1971, p. 25 ş.u.

[4] vezi Immanuel Kant, *Logica generală, Prolegomene*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1987, p. 451 ş.u.

Scanned with OKEN Scanner

creativitate, ca fază premergătoare a descoperirilor, şi inovare ca dezvoltare aplicativă sunt unanim recunoscute.[1]

În concepţia noastră, considerăm că principalele trăsături ale personalităţii creatoare vizează mobilitatea intelectuală, intuiţia, flexibilitatea, imaginaţia, interesul, originalitatea, capacitatea de combinare, receptivitatea şi bineînţeles perseverenţa. (vezi figura nr. 4.11)

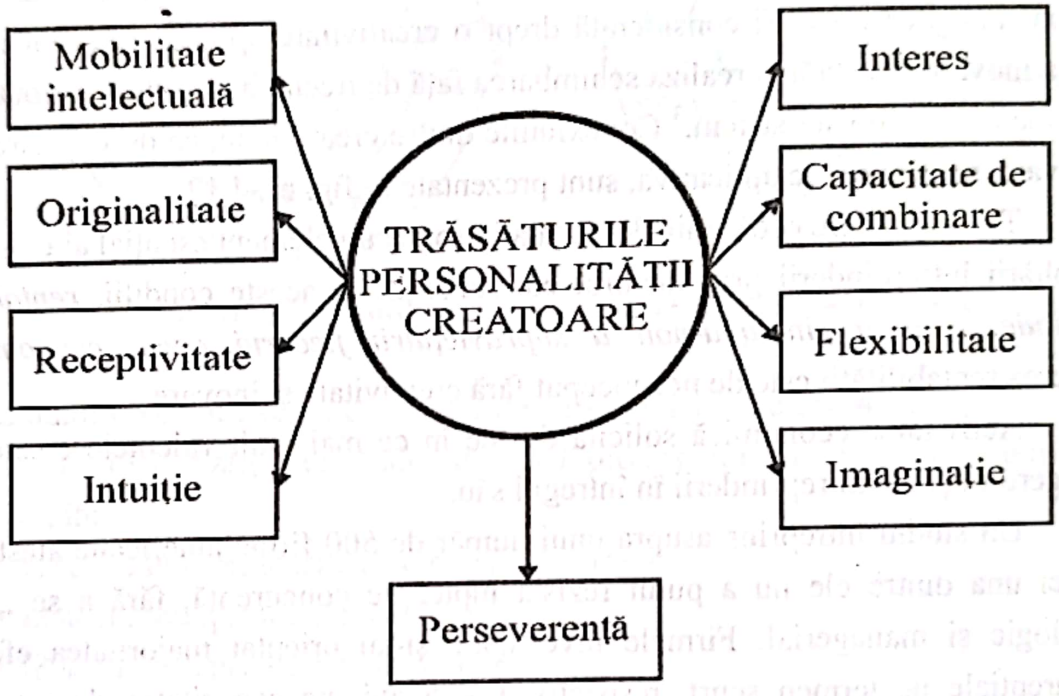


Fig. nr. 4.11 **Trăsăturile personalităţii creatoare**

Procesul de creaţie cuprinde în mod logic parcurgerea unor etape sau stadii în evoluţia IDEII, a noului: pregătirea, incubaţia sau maturarea, iluminarea şi evaluarea.

Firește, în calea creativităţii apar şi numeroase obstacole, unele de natură subiectivă, altele de natură obiectivă. În timp ce impedimentele obiective se referă la limitele biologice ale capacităţii noastre novatoare, cele subiective sunt generate de prejudecată, de caracterul eronat sau incomplet al informaţiei, de teama de eşec sau de necunoscut. În acelaşi mod nefast acţionează inhibiţia şi resemnarea în faţa periculoasei devize „totul este bine aşa cum este". Filozofic vorbind, orice act creativ

---

[1] vezi A. Kaufmman, ş.a., *L'inventique, Nouvelles méthodes de creativite*, Entreprise Moderne d'Edition, Paris, 1970

Scanned with OKEN Scanner

impune într-un anumit sens amnezia, deoarece fără uitare nu există creaţie ci numai imitaţie.[1]

Important este ca în procesul creaţiei să fim mereu conştienţi de imperfecţiunea demersului nostru. A încerca să crezi că ai creat o operă perfectă este la fel de naiv cu a gândi că poţi să trăieşti o viaţă fără păcat.[2]

Dacă definim creativitatea drept însuşirea de a genera idei noi, *inovarea exprimă capacitatea de a materializa ideile noi,* de a efectua schimbările tehnico-economice şi organizatorice necesare pentru această materializare. Privită în acest context, inovarea poate fi considerată drept o creativitate aplicată sau materializată. Esenţa inovării constă în a realiza schimbarea faţă de trecut, a introduce o noutate într-un domeniu sau într-un sistem.[3] Conexiunile dintre creativitate, ca descoperire de idei şi inovare, ca dezvoltare aplicativă, sunt prezentate în fig. nr. 4.12.

Tranziţia către economia de piaţă a introdus un element esenţial al existenţei şi dezvoltării întreprinderii prin factorul **concurenţă**. În aceste condiţii, *rentabilitatea constituie condiţia sine-qua-non a supravieţuirii fiecărui agent economic.* Or, obţinerea rentabilităţii este de neconceput fără creativitate şi inovare.

Activitatea economică solicită din ce în ce mai mult valenţele creatoare ale managerului şi ale întreprinderii în întregul său.

Un studiu întreprins asupra unui număr de 500 firme americane atestă faptul că nici una dintre ele nu a putut rezista luptei de concurenţă, fără a se „renova" tehnologic şi managerial. Firmele investigate şi-au orientat majoritatea eforturilor concurenţiale pe termen scurt, respectiv 1 – 5 ani, pe capacitatea de a-şi reînnoi constant producţiile. În unele cazuri, cum ar fi industria farmaceutică, electronică sau a metalelor rare, acceleraţia progresului tehnic este atât de rapidă încât *„inovaţia (deci creativitatea materializată), devine singura formă de supravieţuire într-o concurenţă care nu iartă".*[4]

---

[1] vezi E.Horomnea, *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde,* Vol. I, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001.
[2] vezi E. Horomnea, *Bazele contabilităţii. Concepte şi aplicaţii,* Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
[3] vezi *Dicţionarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei RSR, 1975, p. 430
[4] vezi Philipe de Woot, *Pour une doctrine de l'entreprise*, Paris, Seuil, 1998

Scanned with OKEN Scanner

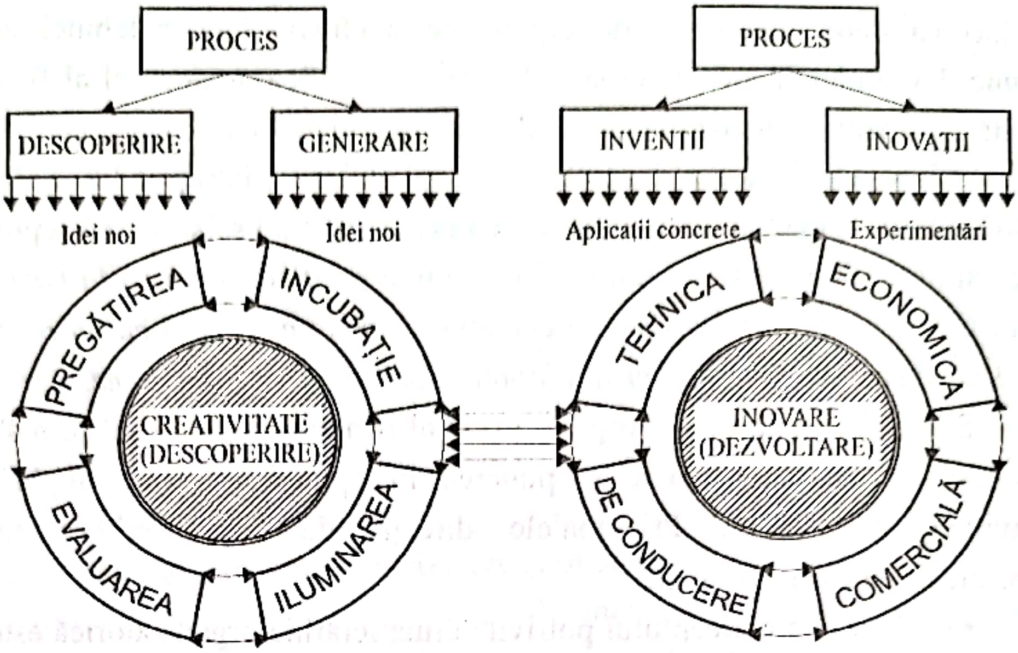


Fig. nr. 4.12 **Conexiunile dintre creativitate şi inovare**

Studiul efectuat asupra celor 500 de firme americane din 4 industrii diferite, relevă faptul că la apariţia unui singur NOU produs concurent, au fost introduse produse noi, în:

- 51% din întreprinderile electrice şi electronice;
- 42% din întreprinderile textile;
- 38% din întreprinderile alimentare;
- 31% din întreprinderile de construcţii.

Adeseori, în faţa forţei creative a managerului şi a colaboratorilor săi, preţul şi promovarea comercială devin arme secundare. În esenţă, *inovarea implică ideea de ruptură cu o situaţie anterioară, care dispare în folosul situaţiei noi*. Apare aici faimosul proces pe care literatura americană îl numeşte „distrugere creatoare".

Creativitate şi inovare în domeniul teoriei conducerii şi organizării ştiinţifice au dovedit, prin opera lor, Taylor şi Fayol, Scheldon şi Emerson, Ford, Drucker şi Paterson.

Atât creativitatea cât şi inovarea găsesc câmp larg de aplicabilitate în exploatarea economică, mai exact în conducerea întreprinderii.[1] În acest context se impune abandonarea sistemelor de conducere birocratice, rigide, înfrângerea rezistenţei la „schimbare", descentralizarea conducerii, informatizarea proceselor,

[1] vezi Philipe de Woot, *Pour une doctrine de l'entreprise*, Paris, Seuil, 1968

Scanned with OKEN Scanner

introducerea unor noi forme de organizare, inclusiv a unor tehnici evoluate de gestiune. Exemplele sunt numeroase. Dintre ele, edificator este cel al firmei SONY. Această companie este de fapt una dintre cele mai dinamice pe care le cunoaşte economia japoneză.[1] Ea s-a dezvoltat de la nivelul unei întreprinderi rudimentare cu cca 300 salariaţi la cel al unei companii cu peste 300.000 salariaţi, cu reprezentanţe şi filiale în peste 60 de ţări ale lumii. Nu este mai puţin adevărat că *la baza succesului acestei firme, ca de altfel a întregii economii japoneze, se află cultul pentru* ***muncă, disciplină şi calitate*** *al muncitorului japonez, poate fără egal în lume.*[2]

Secretul managerial şi organizatoric al firmei a fost realizat prin abandonarea metodelor clasice, tradiţionale şi punerea în aplicare a unui amplu proces de creativitate şi inovare. Principalele direcţii de „renovare" managerială şi organizatorică a firmei au fost:[3]

- spulberarea conceptului potrivit căruia ierarhia organizatorică este un mijloc de asigurare a autorităţii şi puterii. Din apelativele de adresare, la foarte multe niveluri ierarhice, au fost scoase cuvintele: şef, superior etc.;
- eliminarea treptată a climatului conform căruia poziţia fiecărui salariat trebuie să fie acordată cu statutul societăţii;
- stabilirea exactă a limitelor în care trebuie luate în considerare regulile şi reglementările privind organizarea;
- definirea, revizuirea şi ajustarea anuală a obligaţiilor fiecărui conducător, în scopul servirii cât mai bune a intereselor companiei;
- desfiinţarea supravegherii subordonaţilor, fiecare salariat fiind membru al unei sau mai multor reuniuni de luare a deciziilor;
- utilizarea structurilor organizatorice descentralizate pe nivele: echipă (formată de regulă din 6 muncitori), grupuri, secţii şi departamente;

---

[1] S-a scris mult şi, probabil, se va mai scrie încă despre "miracolul japonez". Cert este că acest popor sărac în resurse, dar extrem de bogat în tenacitate a dovedit prin fapte forţa creativă a geniului uman. Constrâns să mediteze şi să renască din propria-i cenuşă după evenimentele din august 1945, „spiritul japonez" a continuat în tăcere şi cu o perseverenţă proprie „să sape tot mai adânc în zăcământul unic şi inepuizabil şi care se dovedeşte an de an, mai fertil, mai bogat, mai preţios: cel al INTELIGENŢEI" (vezi J. J. Servan-Schraiber, *Sfidarea mondială*, Editura Politică, Bucureşti, 1982, p. 215 ş.u.)

[2] vezi C. Murgescu, *Japonia în economia mondială*, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1985

[3] vezi Kobayshi S, *The creative organiyation a Japanese Experiment*, în Personale (AMA), New Zork, 1985

Scanned with OKEN Scanner

• asigurarea legăturilor dintre cele patru nivele organizatorice anterior menţionate prin intermediul reuniunilor zilnice sau săptămânale, unde gradul de detaliere al dezbaterii problemelor este cu anticipaţie limitat;

• instaurarea unui climat de comunicare „creativă" care permite realizarea unor modificări uimitoare. Semnalăm în acest context accesul fără restricţii la informaţii nonformale, în cadrul cărora numărul de telefon al firmei SONY, „Cadran 2000" oferă prin el însuşi un exemplu plin de ingeniozitate. Fiecare salariat al firmei poate forma, la orice oră acest număr direct, de unde poate obţine sau la care poate oferi informaţii referitoare la ideile necesare pentru rezolvarea problemelor, autenticitatea „zvonurilor" care circulă în companie, prestarea de ore peste programul normal de lucru, etc.[1]

Creativitatea şi inovarea în conducere şi organizare, seriozitatea şi dinamismul muncii fiecărui angajat, motivat mai puţin de interese materiale şi mai mult de prestigiul firmei la care adeseori este angajat pe viaţă, au generat prosperitatea şi vitalitatea întreprinderii.

Cu rezultat notabile se înscriu în aceeaşi ordine de idei firmele Mobil Oil (Germania), Saurer (Elveţia) şi I.B.M. din S.U.A.[2] Precizăm că numeroase lucrări au pus în evidenţă un nou concept, respectiv „leadership tehnic", ceea ce semnifică *"întreprinderea lider sau inovatoare"* care reuşeşte să lanseze şi să exploateze cu succes o inovaţie în produs, în procedeu sau metode. Aceasta îi conferă un avantaj concurenţial definitiv, care permite obţinerea unui profit substanţial. Natural că avantajul se menţine atât timp cât nici un alt concurent nu reuşeşte să obţină acelaşi produs cu performanţe similare sau superioare.

Conceptul de „leader tehnic" se află în conexiune directă cu realizarea unor elemente de progres în conducerea şi organizarea proceselor economice. După părerea noastră, în acest mod se exprimă de fapt creativitatea şi inovarea managerială.

---

[1] În ultimii 10 ani. volumul muncii prestate (şi remunerate ca atare) peste program, în zilele de sâmbătă şi duminică, a sporit întreaga economie japoneză cu peste 85%, antrenând peste 30% din forţa de muncă activă. Acest efort vizează în primul rând menţinerea calităţii de "leader" a firmei.

[2] Vezi P. M. Muller, *Organisation des approvisionnements dans l'industrie Dunod*, Paris, 1977

Scanned with OKEN Scanner

4.8. Metode de stimulare a creativităţii în managementul întreprinderii

Procesul de conducere este abordat în literatura de specialitate, în strânsă corelaţie cu problemele creativităţii şi inovării.[1] Actul de creaţie, de inovare tehnologică şi managerială, poate fi stimulat prin diferite metode.

Cu ajutorul metodelor de stimulare a creativităţii pot fi redefinite problemele, se obţin noi viziuni asupra lor şi se descoperă soluţiile cele mai adecvate. Oamenii nu se nasc creativi. Cine a reuşit să dobândească şi să-şi „cultive" creativitatea, aduce o contribuţie esenţială la rezolvarea problemelor de conducere.[2]

Sunt menţionate în literatură peste 500 de metode capabile să stimuleze dezvoltarea creativităţii.[3] Însăşi clasificarea lor este deosebit de divergentă. Astfel, unii autori vorbesc despre metode sistematice şi intuitive;[4] alţii disting metode analitice, asociative, autentice, analogice, combinatorii, matriciale, euristice şi morfologice. Dată fiind multitudinea metodelor, prezentăm în continuare, în mod succint, esenţa a două dintre acestea: sinectica şi brainstorming-ul.

4.8.1. Sinectica – metodă creativă modernă

Metoda a fost utilizată pentru prima oară în SUA, în scopul rezolvării unor probleme deosebit de complexe. Denumirea de sinectică a fost dată de iniţiatorul ei, profesorul american Gordon William. Etimologic, noţiunea provine din limba greacă, unde „synecticos" semnifică legarea laolaltă a obiectelor fără legătură, aranjarea la un loc a datelor diferite, aparent nerelevante, care prin combinare conduce la noutăţi. Teoria lui Gordon se sprijină pe câteva postulate:[5]

- cunoştinţele obţinute pot fi folosite în scopul amplificării puterii de creaţie;
- stările psihologice succesive pot fi puse în evidenţă;
- procesul de creaţie poate fi împărţit în mai multe faze delimitabile;
- cunoaşterea acestor faze şi a stărilor psihologice permite crearea forţei creative a conducerii.

---

[1] vezi D. Oates, *French firm tries creative methods*, Londra, 1972; R. J. Marsh, *Overcoming the habits*, Boston, SUA, 1976; Al. Roşca, *Creativitate generală şi specifică*, Editura Academiei RSR, Bucureşti, 1981

[2] vezi M. O. Edward, *Contribuţia creativităţii la rezolvarea problemelor de conducere,* în "Journal of septems management" nr. 6, Chicago, 1975

[3] vezi E. Mihuleac, *Ştiinţa conducerii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1982

[4] vezi M. Müller, *Wege yur Kreativität*, Berlin, 1973

[5] vezi W. J. Gordon, *Synectics*, în "The Training creative thinking", 1952

Scanned with OKEN Scanner

Asemeni lui Osborn, Gordon apreciază că adeseori în procesul creaţiei, elementul emoţional, iraţional contează mai mult decât cel intelectual, raţional. Sinectica stimulează creativitatea conducerii, întrucât realizează antrenarea unor indivizi sau grupuri în vederea soluţionării unor probleme complexe. La baza sinecticii se află ipoteza că, *în stare latentă, creativitatea există la fiecare om.* Pe timpul creaţiei, emoţionalul şi non-raţionalul au aceeaşi importanţă sau chiar mai mare decât raţionalul. În opinia noastră considerăm că *forţa creativă poate fi sporită dacă omul învaţă să-şi exploateze propria lui fantezie.* Actul de creaţie individual se află în directă legătură cu cel de grup. Întrucât prin sinectică se combină lucruri aparent disparate, procesul de creaţie se compune din două etape:

- transformarea neobişnuitului în obişnuit;
- transformarea obişnuitului în neobişnuit.

▪ *În prima etapă*, încercăm să delimităm prin comparare elementele noi şi elementele cunoscute sau apropiate. Demersul este posibil prin analiză, identificare şi analogie.

▪ *În etapa a II-a*, se consideră că o noutate cere întotdeauna un nou punct de vedere, o nouă manieră de abordare. Trecerea de la obişnuit la neobişnuit, presupune o deformare, o inversare a căilor elementare de a primi şi răspunde.[1] Rezultatele obţinute din aplicaţii atestă faptul că sinectica este cea mai avansată dintre metodele de descoperire sistematică a ideilor.

Bunăoară, în SUA, din totalul celor 2.750 de invenţii tehnice în domeniul explorării spaţiului cosmic, a sateliţilor şi rachetelor purtătoare, peste 80% provin de pe urma acestei metode.[2] Spre deosebire de celelalte metode de stimulare a creativităţii, sinectica este reglementată mai riguros, activitatea desfăşurându-se pe grupuri mici, echilibrate şi interdisciplinare. Pentru descoperirea analogiilor şi găsirea soluţiilor este nevoie de implicarea unor persoane de profesii cât mai diferite, cu o cultură cât mai variată, cu aptitudini creative dar care să suporte cu uşurinţă riscurile. Conducător al grupului de discuţie este animatorul, căruia nu i se cere să aibă neapărat contribuţii concrete, ci numai să creeze climatul de participare largă la discuţii, să aibă o concepţie clară asupra muncii în echipă şi experienţă în domeniul relaţiilor interumane. Etapele unei şedinţe sinectice sunt prezentate în figura nr. 4.13.

---

[1] vezi E. Horomnea, *Creativitate şi inovare în conducerea proceselor economice*, la Simpozionul ştiinţific "Finanţele şi creditul", Universitatea "Alexandru I. Cuza"Iaşi, octombrie 1990

[2] vezi E. Mihuleac, op.cit., p. 326

Scanned with OKEN Scanner

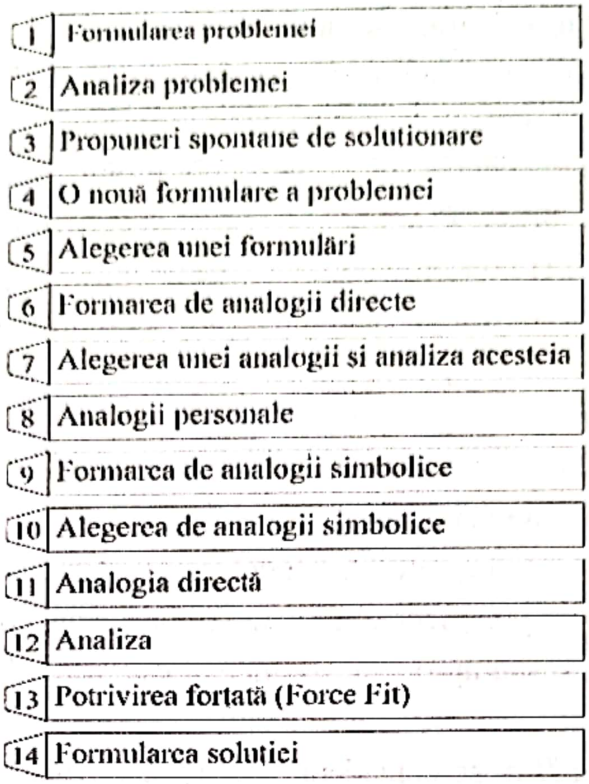


Fig. nr. 4.13 **Modelul etapizat al unei şedinţe sinectice**

4.8.2. „Brainstorming"-ul sau mobilizarea creierului[1]

Considerată de unii autori drept metodă intuitivă de conducere[2], de alţii, tehnică de elaborare a deciziilor, „brainstorming"-ul a fost conceput de către americanul A. F. Osborn, în anul 1939. În prima etapă, această metodă era considerată drept soluţia adecvată prin rezolvarea unor probleme complexe, prin antrenarea competenţei unor specialişti diferiţi. Există şi autori care împărtăşesc opinia conform căreia, creaţia lui Osborn este de fapt o metodă de stimulare a creativităţii.

În esenţă, „brainstorming"-ul este o metodă psihologică cu ajutorul căreia, pe calea unor discuţii în grup, se urmăreşte obţinerea unui număr cât mai mare de idei (soluţii sau propuneri) asupra modului de rezolvare a unei anumite probleme. Printr-un proces de gândire creatoare, desfăşurat în echipă, se pleacă de la premisa că pentru soluţiile propuse se va afla şi soluţia optimă. Precizăm că metoda nu conduce direct la rezolvarea problemelor, ci numai la obţinerea unor propuneri prin mobilizarea

---

[1] Această metodă mai este cunoscută şi sub alte denumiri, cum ar fi: asaltul creierului, deslănţuirea ideilor, explozia de idei, asociaţia de idei, etc.
[2] vezi M. Muller, opere citate, p. 86

Scanned with OKEN Scanner

inteligenţei specialiştilor. Succesul metodei reclamă crearea unei atmosfere favorabile pentru manifestarea liberă a opiniilor.[1] Organizarea unei reuniuni de „brainstorming" presupune parcurgerea a trei etape distincte:

a. pregătirea reuniunii – care vizează alegerea cu discernământ a problemei ce trebuie soluţionată. Firesc, chestiunea pusă în discuţie trebuie să aibă realmente un anumit grad de complexitate, să fie actuală şi să influenţeze esenţial atingerea obiectivelor majore ale întreprinderii. Altminteri, reuniunea nu este eficientă. Se stabilesc de asemeni, numărul şi numele persoanelor care urmează să participe la reuniunea de „brainstorming". Se apreciază că numărul participanţilor trebuie să oscileze între 5 – 12 persoane, din nivele ierarhice şi categorii profesionale diferite.

b. desfăşurarea reuniunii – presupune „dezlănţuirea" ideilor participanţilor, pe problema în discuţie, fără restricţii şi fără teama de a fi criticat sau sancţionat pentru punctul de vedere exprimat;

c. valorificarea soluţiilor – este etapa finală în care, pe baza unor criterii riguros stabilite (tehnic, economic, ecologic, social) are loc selectarea, ordonarea, analiza şi coordonarea soluţiilor precum şi găsirea mijloacelor adecvate pentru aplicarea lor.

Prin conţinutul ei, această metodă stimulează creativitatea în gândire, dezvoltând în acelaşi timp gradul de implicare al fiecărui participant la procesul elaborării deciziilor.

4.9. Competenţa decidentului în economie, sine-qua-non-ul conducerii ştiinţifice

Societatea informatizată este rezultatul punerii în valoare a forţei creative a geniului uman. Accelerarea „metabolismului" întreprinderilor a condus la scăderea „longevităţii" produselor, la accentuarea luptei de concurenţă şi a fluctuaţiei preţurilor. În condiţiile epuizării resurselor, în ecuaţia generală a dezvoltării prevalează factorul imaterial (numit şi inovaţional sau imaginativ), faţă de cel material. Deciziile economice implică informare, responsabilitate şi în mod deosebit competenţă. Iată de ce se apreciază că principala însuşire a managerului o constituie **competenţa**. *Ea conferă acestuia autoritatea morală, iar acţiunilor sale, finalitate şi eficienţă.*

---

[1] vezi D. Rusu, *Teorii şi sisteme de conducere a contabilităţii pe plan mondial*, Iaşi, 1975, p. 290

Scanned with OKEN Scanner

4.9.1. Matricea competenţei în conducerea economică

În procesul general al dezvoltării, prevalenţa factorului calitativ asupra celui cantitativ constituie o certitudine. Activitatea economică se află sub impactul unor schimbări şi restructurări continue.

Influenţele conjuncturale, penuria de resurse, fluctuaţia preţurilor, accelerarea vitezei de rotaţie a capitalului, creşterea concurenţei şi reducerea duratei de viaţă a produselor sunt factori care au sporit considerabil gradul de complexitate al domeniului economic. Bunăoară, în domeniul financiar, viteza tranzacţiilor creşte pe măsura computerizării băncilor, instituţiilor de credit şi a altor organisme financiare. Marile corporaţii sunt puse în situaţia de a investi şi împrumuta devize variate, a căror curs se schimbă de la o zi la alta, iar uneori, chiar de la o oră la alta. Urmare a acestor schimbări spectaculoase, se poate vorbi despre apariţia unui nou „personaj" în structura personalului de conducere: „managerul financiar internaţional".

El este prezent 24 de ore din 24 în faţa terminalului conectat simultan la pieţele câtorva zeci de ţări, uneori din continente diferite. Prin intervenţia lui, acest manager, trebuie să soluţioneze „în direct", probleme vitale: alegerea celor mai scăzute rate ale dobânzii, a celor mai avantajoase tranzacţii monetare, a celor mai ieftine surse de aprovizionare şi evident, a celor mai convenabile pieţe de desfacere a produsului.

Pentru depistarea unor asemenea opţiuni economice, este nevoie de manageri cu autentică vocaţie economică, de conducători cu înaltă competenţă profesională.

Considerată capacitate a unei persoane sau a unei autorităţi de a se pronunţa asupra unei probleme *pe temeiul unei cunoaşteri corecte a acesteia*[1], competenţa a devenit factorul fundamental în activitatea decizională. În zilele noastre se pune cu acuitate problema corelaţiei dintre decizie, creştere economică şi modificarea pozitivă a calităţii vieţii. Soluţionarea problemelor globale care privesc prezentul şi viitorul omenirii obligă la sporirea calităţii manageriale. Aşa de exemplu, problema resurselor, chestiune esenţială pentru economia mondială, este influenţată hotărâtor de calitatea actului decizional *„Acum deciziile sunt cele care creează resursele. Iată schimbarea revoluţionară fundamentală, poate cea mai revoluţionară, pe care omul a cunoscut-o vreodată."*[2] Există o bogată literatură de specialitate, care abordează, sub multiple aspecte problema competenţei conducerii. Autori recunoscuţi în cercetarea economică

---

[1] vezi *Dicţionar explicativ ilustrat al limbii române,* ARC, GUNIVAS, Chişinău, 2007
[2] vezi Al. Toffer, *Şocul viitorului*, Editura Politică, Bucureşti, 1970, p. 27

Scanned with OKEN Scanner

apreciază că „sistemele de valori, ca şi criteriile de apreciere a calităţii activităţilor întreprinderii, au suferit mutaţii considerabile."[1] Într-un anumit sens, *managerul trebuie să reprezinte un model în gestionarea resurselor materiale şi financiar, inclusiv în promovarea relaţiilor interumane.* Poziţia lui specială, ca şi performanţa în sine, derivă în primul rând din vocaţie şi în al doilea rând din ocupaţie.

În ştiinţa conducerii s-a statuat faptul că *orice individ, competent să ocupe în structura ierarhică o anumită funcţie, tinde constant spre o poziţie de nivel superior, pentru care însă nu mai este competent.* Or, nimic nu poate dăuna mai mult unei colectivităţi, decât o conducere arbitrară, incompetentă. Prejudiciile aduse sunt considerabile, uneori ireparabile, amploarea lor crescând direct proporţional cu nivelul ierarhic ocupat de „managerul neavenit".

Aşa se explică în bună măsură afirmaţia prestigiosului cercetător Drucker, conform căreia, *nu există ţări sărace şi ţări bogate, ci numai ţări bine conduse şi prost conduse.*

Apreciem că pentru a conduce eficient activitatea economică, decidentul trebuie să îndeplinească în mod cumulativ o serie de însuşiri. Deşi în literatura de specialitate sunt menţionate cel mult 12 caracteristici ale managerului, în abordarea noastră am sistematizat aceste trăsături sub forma unui model cuprinzând calităţile sau atributele manageriale, necesare pentru o conducere competentă (vezi figura nr. 4.14). Alţi autori menţionează în context şase calităţi majore: cooperare, capacitate, conştiinciozitate, creativitate, curiozitate şi coordonare.[2] În opinia noastră, apreciem că printr-o detaliere a problemei, putem vorbi despre un număr de 30 atribute.[3]

---

[1] vezi D. Zaiţ, Al. Spalanzani, op.cit., p.12
[2] vezi Ov. Nicolescu, I. Verboncu, *Management*, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, p.507
[3] vezi E. Horomnea, *Decizii şi modele de calcul contabil digrafic în conducerea gestiunilor economice*, Teza de doctorat, Iaşi, 1991

Scanned with OKEN Scanner

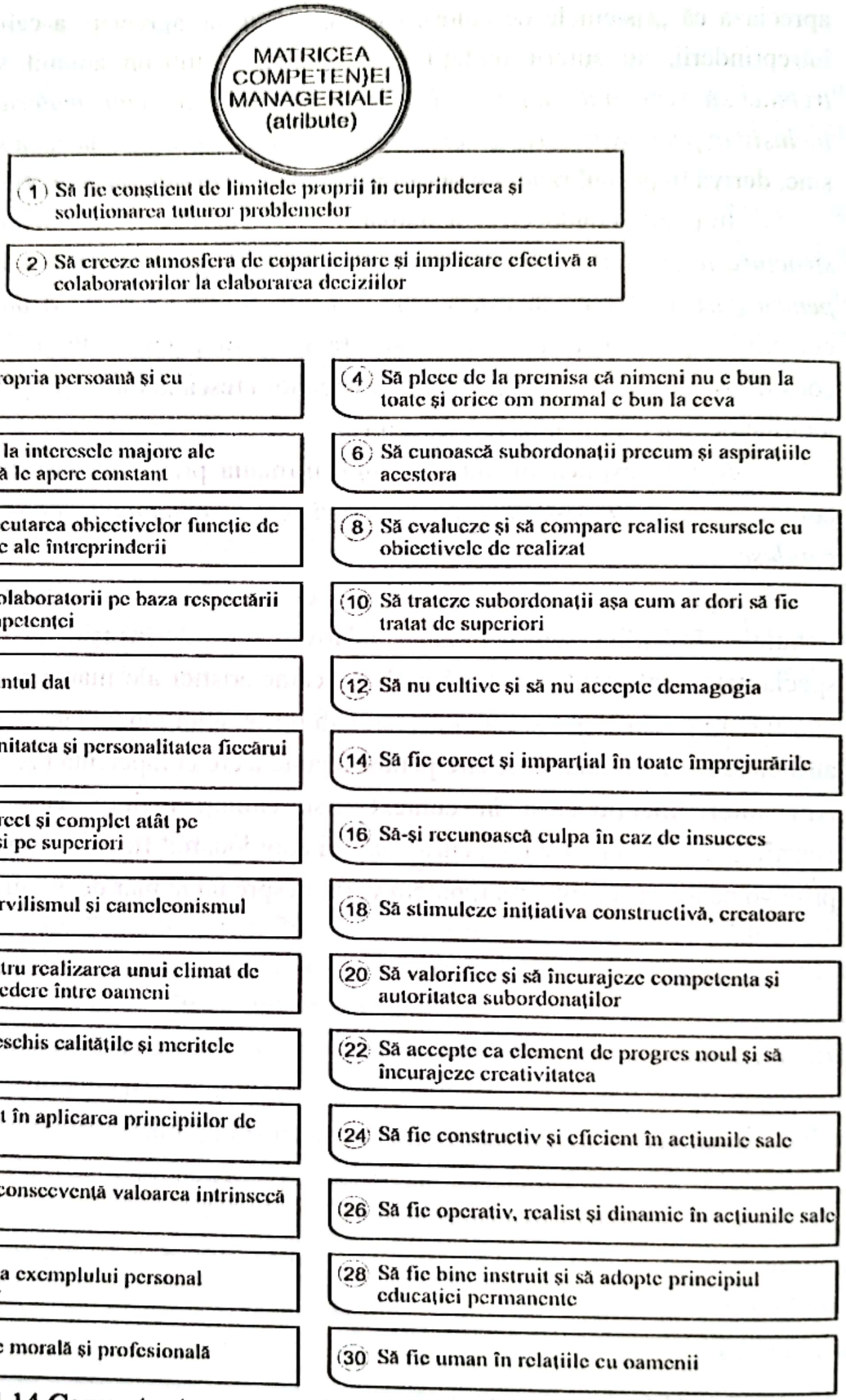


Fig. nr. 4.14 Competența managerială; atributele conducătorului

Scanned with OKEN Scanner

Managerul care dispune de atributele menţionate se bucură de succes şi în egală măsură de autoritate morală şi sapienţială. Activitatea întreprinderii depinde esenţial de însuşirile managerului. Personaj complex, managerul *„posedă anumite calităţi, unele moştenite altele învăţate în procesul de formare sau acumulate prin experienţe specifice. Pentru acest personaj corespondenţa dintre formare (specializare, diplomă etc.) şi performanţele întreprinderii nu este decât rezultat al întâmplării. Competenţele şi mai ales abilităţile managerului, cultivate în şcoală, s-au întâlnit în mod fericit cu anumite oportunităţi. Este vorba aici de vocaţie mai mult decât de profesie sau meserie."*[1]

Având în vedere impactul social al activităţii managerului şi implicit al unei organizaţii, se poate vorbi despre responsabilităţile sociale în conexiune cu etica managerială. În acest context, *etica managerială reprezintă un sistem de valori şi principii morale care orientează comportamentul managerilor în deciziile pe care le adoptă.*[2] În opinia noastră, în cadrul procesului decizional, competenţa şi comunicarea exprimă condiţii ale performanţei.

4.9.2. Factorul uman şi relaţia competenţă-eficienţă în conducerea contabilităţii

Activitatea resursei umane poate fi încadrată din punct de vedere al calităţii sub mai multe grade de apreciere. În condiţiile în care, între o decizie bună şi una foarte bună, pot exista, sub aspectul efectului produs, diferenţe semnificative, problema competenţei decidentului devine esenţială. Amplificarea şi diversificarea continuă a fenomenului economic, conduc la concluzia iminentă conform căreia decizia nu mai poate fi astăzi rezultatul cugetării unui singur individ, oricât de dotat ar fi acesta.

Decizia deliberată şi motivată a fiecărui agent economic, în condiţii de eficienţă şi autonomie reprezintă de fapt una din condiţiile succesului în activitatea economică. Calitatea conducerii, respectiv competenţa factorului uman influenţează nemijlocit natura rezultatelor obţinute. Funcţia competenţei conducerii poate fi integrată astfel unui rezultat material implicit, conform relaţiei:[3]

---

[1] D. Zaiţ, Al. Spalanzani, *Cercetarea în economie şi management*, Ed. Economică, Bucureşti, 2006, p.12 ş.u.
[2] Monica Voicu, C. Rusu, *Bazele managementului*, Casa de Editură Venus, Iaşi, 2005, p.102 ş.u.
[3] vezi D. Rusu, E. Horomnea ş.a., *Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în gândirea contabilă românească*, Editura Junimea, Iaşi, 1991

Scanned with OKEN Scanner

$$P_{sb} = M \times P \times F \times C$$

unde:

P_{sb} = produsul social brut privit ca rezultat material implicit al activităţii umane;

M = munca;

P = pregătirea resursei umane;

F = structura şi volumul fondurilor fixe;

C = factorul de competenţă şi progres al conducerii.

Pe plan economic, strategia succesului nu poate fi realizată fără o informare corectă, conjugată cu o înaltă competenţă a factorului uman, conform relaţiei:[1]

INFORMARE + COMPETENŢĂ = DECIZIE → EXECUŢIE → SUCCES

În ceea ce priveşte rolul factorului uman, a economistului în organizarea şi conducerea contabilităţii, şi implicit, a întreprinderii, (regie sau societate comercială) se impun unele reconsiderări.

4.9.3. Performanţă şi profesionalism în activitatea economistului

Fenomenul economic prezintă un mare grad de complexitate. Cunoaşterea mecanismului de funcţionare, anticiparea evoluţiei lui viitoare, constituie probleme cu un grad ridicat de dificultate. Tranziţia spre economia de piaţă a sporit considerabil interdependenţa fenomenelor economice, mărind gradul de perisabilitate al cunoştinţelor noastre „tradiţionale". Conducerea pe bază de intuiţie sau experienţă a devenit inoperantă.

În condiţiile economiei concurenţiale, realizarea profitului reprezintă un imperativ major. Îndeplinirea acestui obiectiv nu este posibilă fără promovarea unui management performant. Amatorismul şi diletantismul generează riscuri şi ineficienţă. O lungă perioadă am asistat pasiv la demonetizarea profesiei de economist.

Eludarea frecventă a principiului competenţei, accesul în structurile economice decizionale a specialiştilor de altă profesie sau a nonspecialiştilor, crearea falsei impresii că oricine şi oricând poate suplini economistul, în timp ce reciproca nu

---

[1] vezi E. Horomnea, *Informaţia contabilă şi procesul decizional*, Revista de Gestiune şi Contabilitatea firmei, nr.5/1998

Scanned with OKEN Scanner

intră în discuţie, au constituit lacune şi anomalii ale domeniului nostru. *Eu cred că economia modernă, va impune butada conform căreia existenţa economistului nu se discută, ci se afirmă.* Specialistul în probleme economice nu este produsul meteoric al unei conjuncturi întâmplătoare... El nu poate fi obţinut "peste noapte", prin cursuri de câteva săptămâni sau luni.

Lumea afacerilor, succesul şi prosperitatea lor sunt de neconceput fără intervenţia directă a contabilităţii, fără sentinţa ei. Puţine lucruri în afară de ideile economiştilor guvernează lumea, subliniază John Maynard Keynes.

Putem iubi sau detesta contabilitatea şi pe cei care o profesează, dar niciodată nu vom avea dreptul de a nega utilitatea ei practică, simbioza acesteia cu praxisul economic. În mintea mea asociez constant contabilitatea cu radarul performant pentru traficul aerian, cu busola navei care pluteşte în imensul ocean planetar.

Dincolo de hotarele noastre, am avut şansa să percep în câteva rânduri ceva din statutul profesional şi moral al economistului, din rolul şi poziţia lui socială. Deosebit de relevant este după părerea noastră mesajul pe care fostul preşedinte al Statea Unite ale Americii, Ronald Reagan, îl adresa în anul 1987 Institutului American de Atestare Naţională a Contabililor cu ocazia aniversării a 100 de ani de la crearea contabilităţii ca profesie consacrată. *"Profesiunea de contabil a avut o contribuţie majoră nu numai la punerea în funcţiune a capitalului, a tuturor afacerilor particulare sau de stat, dar şi a societăţii ca întreg... Această profesiune menţine de mult timp o poziţie de mare responsabilitate şi încredere prin serviciile pe care le aduce mersului economiei, interesului public. Contabilitatea riguroasă este esenţială pentru încrederea pe care sunt clădite afacerile.*

Profesiunea de contabil a jucat un rol suprem în stabilirea şi menţinerea integrităţii economiei în ansamblul său. Ea a construit o fundaţie solidă pentru încă o sută de ani de progres a marii naţiuni americane." No comment.

În concepţia noastră, am structurat întotdeauna breasla economiştilor şi în special a celor de specialitate contabilă, în două categorii distincte. Una a acelor practicieni rutinaţi, executanţi docili care "ţin" conturile şi registrele la zi, întocmesc corect situaţii, balanţe şi bilanţuri, dar numai atât. Managerul mulţumeşte acestor economişti pentru disciplină şi operativitate. Ei sunt cei care aşează pe masa directorului aceste sinteze, fără a intra în nici un fel de dialog suplimentar.

A doua categorie de specialişti înfăptuieşte toate operaţiunile menţionate anterior, sau le poate înfăptui oricând. În plus, această minoritate este în măsură să constate disfuncţionalităţi, să ofere soluţii, să procedeze la operaţiuni de analiză,

Scanned with OKEN Scanner

diagnoză şi prognoză a activităţii firmei, să elaboreze scenarii, strategii şi tactici adecvate momentului. Managerul nu se poate dispensa de serviciile unor asemenea economişti – consilieri. Mai mult, va fi dispus să-i remunereze la un nivel superior. Firesc, acest "radar" economic emite semnale care vor fi luate în consideraţie de managerul contabil financiar sau de cel general: alegerea celui mai favorabil moment al unei speculaţii financiare, a celei mai scăzute rate a dobânzii, a tranzacţiilor monetare avantajoase, a partenerului credibil, a pieţelor de aprovizionare şi desfacere optime etc.

Firesc, trebuie să luptăm pentru statutul celei de-a doua categorii, să nu reducem portofoliul cunoaşterii contabile la simple tabele, rânduri şi coloane, însumate într-o inerţie fără sfârşit, la legi şi norme interpretate rece şi obtuz. Avem această datorie de conştiinţă. De împlinirea ei, depinde esenţial viitorul nostru.

Reconsiderarea statutului profesional al economistului de către "restul lumii", perceperea corectă a poziţiei lui în societate, presupune recunoaşterea cu luciditate a propriilor noastre lacune. Om al ordinii şi echilibrului, teoretician sau practician, economistul trebuie să accepte şi să realizeze principiul instrucţiei şi educaţiei permanente.

Cultura generală şi de specialitate ne va asigura un larg acces spre performanţă şi satisfacţiile ei, iar dialogul cu alte profesii se va transforma din posibilitate în realitate. În beneficiul nostru şi al tuturora. Vom dovedi astfel că Lumea nu poate exista fără noi. Iar celor care nu ne-au înţeles încă menirea în universul economic, să le amintim cu discreţie şi eleganţă o paradigmă de sorginte literară, implantată adânc în economia tuturor timpurilor: ***"Dacă ordine nu este, atunci nimic nu e".***[1]

El nu poate fi considerat „un funcţionar docil şi un simplu executant neproductiv, al cărui unic rol nu ar fi decât de a înregistra, de a consemna şi de a face conturile ...".[2]

La începutul secolului trecut, profesorul german J. Fr. Schär, sublinia într-o lucrare, devenită ulterior de referinţă: „Economistul este mâna mea stângă care mă învaţă ce trebuie dreapta să facă şi să lase (în sensul de a nu face, n.a.) ... Contabilitatea aduce lumină, ordine şi control până în ultimul colţ al întreprinderii".[3]

---

[1] Vezi E. Horomnea, *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, aplicaţii, standarde,* Vol.1, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001

[2] vezi J. P. Menard, *Automatiser le travaile comptable*, Les edition d'organisation, Paris, 2003, p. 73

[3] vezi J. Fr. Schär, *Buchaltung und Bilantz*, IV-te, auflage, Berlin, 1921,

Scanned with OKEN Scanner

Realizarea cerinţei „omul potrivit la locul potrivit" constituie aşadar un deziderat fundamental al economiei moderne.

Desprinderea de rutină, de calcule brute şi implicarea în munca de concepţie, analiză, diagnoză şi prognoză reprezintă obiective esenţiale în activitatea profesională a economistului. Dezvoltarea spectaculoasă a informaticii de gestiune transformă acest deziderat din posibilitate în realitate.

Economistul de performanţă trebuie să fie receptiv la tot ceea ce exprimă progres şi creativitate în domeniul său de activitate.[1] În acest mod vom putea realiza criteriile performanţei în gestionarea unor resurse din ce în ce mai limitate. În ultimă instanţă blazonul profesiei noastre depinde de calitatea şi competenţa celor care o onorează. Este un adevăr pe care, cu multă vreme în urmă, îl sublinia înaintaşul nostru, Ioan Ghica: „omul face profesiunea iar nu profesiunea pe om".

Edificatoare este definiţia **economistului drept** persoană abilitată prin studii şi competenţă drept specialist în ştiinţele economice, în studierea, analiza şi interpretarea fenomenelor şi proceselor economice. Ea trebuie să cunoască regulile de funcţionare ale economiei, să fundamenteze căile de asigurare a raţionalităţii şi eficienţei activităţii economice, să optimizeze organizarea şi conducerea proceselor economice. În activitatea de analiză şi diagnoză a proceselor economice, finalizată prin elaborarea deciziei, e. utilizează în bună măsură informaţia contabil-financiară. Economistul nu poate ocoli în activitatea sa *„cea mai importantă sursă de informare economică a unei naţiuni, respectiv informaţia contabilă"*, în opinia lui Oskar Morgenstern. În consecinţă, orice economist care doreşte să realizeze performanţă în profesia sa, este obligat să dispună de serioase cunoştinţe în domeniul contabilităţii.

4.10. Posibilităţi de creştere a competenţei prin dinamizarea factorilor care o generează

Experienţa a demonstrat că factorul competenţă nu este un „dar genetic", care se naşte integral odată cu omul. Există evident elemente de individualizare a aptitudinilor fizice şi intelectuale, care diferenţiază fiecare persoană în parte. Faptul că „vocaţia managerială" reprezintă o anumită înclinaţie a persoanei pentru munca de conducere şi organizare, nu exclude nicidecum dinamizarea factorilor care

---

[1] vezi E. Horomnea, *Contabilitatea conducerii în economia întreprinderii*, în volumul "Echilibrul financiar în economia întreprinderii", Iaşi, 1975

Scanned with OKEN Scanner

influenţează în sens pozitiv această aptitudine. Competenţa se poate cultiva. În acest sens acţionează după părerea noastră o serie de factori pe care în mod succint îi vom prezenta în continuare.

4.10.1. Învăţământul şi educaţia

constituie condiţia fundamentală care impulsionează decisiv creşterea competenţei. Merită să menţionăm faptul că, în SUA *învăţământul este considerat drept cea mai mare ramură economică* şi nu sector neproductiv. Economistul american Fritz Machlup argumentează afirmaţia prin dublul rol al învăţământului:

- creşterea gradului de instruire a populaţiei ocupate având drept consecinţă sporirea productivităţii muncii;
- transmiterea din generaţie în generaţie a experienţei acumulate, respectiv conservarea şi întreţinerea stocului de cunoştinţe. Problema învăţământului are un caracter global, ceea ce justifică opinia că acesta este cea mai mare „industrie" a epocii noastre, atât prin „resursele" pe care le absoarbe, cât şi prin importanţa producţiei sale: cadrele administrative şi de conducere, ştiinţifice, tehnice, etc.[1] În condiţiile accelerării progresului ştiinţei sporeşte firesc gradul de perisabilitate al cunoştinţelor dobândite în şcoală. Iată de ce, se pune un accent deosebit pe principiul „educaţiei permanente". Instituirea educaţiei permanente, ca realitate socio-educaţională, nu diminuează rolul şcolii, ci mai curând îl reconsideră, obligându-l să devină mai complex şi mai adaptabil.

Relevantă prin conţinutul şi efectul ei este corelaţia directă dintre rata populaţiei şcolarizate pe grupe de vârstă şi standardul de viaţă şi civilizaţie. Acest indicator oscilează între 12% în ţările slab dezvoltate şi 90% în SUA, respectiv 94% în Japonia.[2]

Cu aproape jumătate de secol în urmă, valoarea fundamentală a educaţiei a fost subliniată prin mesajul transmis preşedintelui de atunci al Statelor Unite, Eisenhower, de către prestigiosul grup de savanţi de la Agenţia Naţională pentru Aeronautică şi Spaţiu (NASA). Evenimentul avea loc imediat după „surprinzătoarea" lansare în spaţiu a primului satelit artificial al pământului de către fosta Uniune Sovietică, în 1957.

---

[1] vezi Lé Thâin Khôt, *L'industrie de l'enseignement*, Paris, Les Editions de Minuit, 1967, p. 13
[2] vezi G. Văideanu, *Educaţia la frontiera dintre milenii*, Editura Bucureşti, 1988, p. 41

Scanned with OKEN Scanner

„Atenție la educație" a fost avertismentul laconic, dar plin de semnificație pe care elita cercetării spațiului cosmic îl lansează administrației americane. Expresie a orgoliului, prudenței și înțelepciunii, mesajul NASA s-a dovedit a fi nu numai un avertisment ci și o soluție cu bătaie lungă pentru reinstaurarea „mitului invulnerabilității Americii".

Idei de genul „Dezvoltarea se realizează prin educație și pe baza produselor ei", „Totul trece prin educație" sau „Știința devine forța de producție numai în măsura în care formează oameni *competenți, inventivi și luminați*", capătă contur și semnificație în zilele noastre. Pe plan mondial se constată o creștere a efortului educațional îndreptat spre domeniile moderne. Între acestea, enumerăm problemele conducerii, organizării, administrării, gestiunii afacerilor, marketing-ului și informaticii de gestiune. Creșterea competenței apare în aceste condiții drept rezultantă și nu scop în sine. Pentru învățământul românesc, aflat într-o reformă fără sfârșit, este necesară cultivarea valorilor, corelată cu un anumit grad de stabilitate. Schimbarea de dragul schimbării, într-un mimetism fără limită nu poate aduce rezultatele scontate. Păguboasă este în concepția noastră reducerea dimensiunii intelectuale a procesului didactic. *Cultură, înainte de toate, reprezintă o stringentă necesitate.*

Reținem că, fără acest parametru, comunicarea însăși devine adeseori imposibilă. Or, este bine știut, nu există progres și bine social fără coerență și comunicare.

4.10.2. Deschiderea către progres și dezvoltare

a unei societăți stimulează nemijlocit dezvoltarea competenței. Economia performantă este sistemul care se impune în condițiile unei concurențe acerbe. Ea trebuie să manifeste constant o atitudine deschisă și fără ezitări față de problemele dezvoltării și progresului. O asemenea abordare presupune reînnoirea continuă a resurselor umane, materiale, financiare și informaționale, printr-un efort substanțial de creativitate. Strategia globală utilizată în economiile americană și japoneză în domeniul pregătirii cadrelor de conducere și perfecționării competenței acestora se circumscrie acestei deschideri către progres și dezvoltare.

Scanned with OKEN Scanner

4.10.3. Cercetarea ştiinţifică

Pentru a putea conduce competent şi eficient, este nevoie de informaţii complete, actuale şi relevante asupra proceselor conduse, oricât de complicate ar fi acestea. Lipsa de informare conduce implicit la indecizie, arbitrar şi neeficienţă.[1]

Privind harta planetei vom constata că „tot mai mult, dreptul la hrană coincide cu dreptul la informare".[2]

Competenţa conducerii reclamă o informaţie actualizată şi, mai mult chiar, o informare prospectivă, previzională. Prin cercetarea ştiinţifică, prin scenariile şi modelele anticipative sunt estimate evoluţiile viitoare ale fenomenelor şi proceselor economice. Corelaţia cercetare ştiinţifică-dezvoltare nu este întâmplătoare. Aproximativ 95% din cercetarea ştiinţifică desfăşurată actualmente în lume, are loc în câteva ţări foarte industrializate. Compania General Electric din Statele Unite ale Americii, utiliza încă de la începutul anilor 1980 25.000 diplomaţi în ştiinţe, absolvenţi de studii superioare, iar Industrial Business Machines (I.B.M.) cca 10.000 ingineri şi matematicieni, care constituiau un imens rezervor de „siguranţă" în concurenţa internaţională.

Un exemplu la fel de edificator, dar şi mai actual îl reprezintă strategia utilizată în acest domeniu de Compania Microsoft Corporation. Menţionăm că anul fiscal 2006 a fost încheiat cu un profit de 12 miliarde $. Cheltuielile afectate activităţii de cercetare-dezvoltare pentru anul 2005 s-au ridicat la suma de 5,2 miliarde $, ceea ce înseamnă cu 20% mai mult faţă de anul 2004.

4.10.4. Selectarea şi promovarea personalului

reprezintă o problemă fundamentală, care exprimă de fapt aplicarea principiului *„omul potrivit la locul potrivit"*. Procesul de selectare şi promovare a personalului este deosebit de complex. El trebuie să excludă subiectivismul, atitudinea preferenţială sau adversitatea faţă de anumite persoane. Analizând succesul managementului japonez, doi autori americani consideră că acesta s-ar datora, în principal următoarelor două elemente:

- accentul deosebit pus pe informaţie şi iniţiativă;

---

[1] Vezi E. Horomnea, *Contabilitatea, premisă şi consecinţă a dezvoltării economico-sociale*, Revista de Finanţe, Credit şi Contabilitate, nr.2/2000

[2] vezi F. Bernasconi, *Informatica, o necesitate*, în "Hrană pentru şase miliarde", Editura Politică, Bucureşti, 1986, p. 272

Scanned with OKEN Scanner

• elaborarea unei clasificări manageriale care facilitează selectarea personalului şi alegerea conducătorilor.[1]

Instituirea unor forme moderne de selectare şi promovare a personalului prin teste de inteligenţă sau de „perspicacitate managerială", chestionare sau examene profesionale adecvate, constituie suportul obiectiv al acestui proces, care exclude în bună măsură arbitrariul şi incompetenţa. Se impun serioase măsuri care să dinamizeze rolul celor patru factori menţionaţi. Dezvoltarea economiei nu poate fi concepută fără învăţământ modern şi educaţie evoluată, fără cercetare ştiinţifică ancorată în domenii de mare actualitate, fără deschidere reală spre progres şi dezvoltare.

În tranziţia către o economie de piaţă funcţională, economia românească s-a confruntat cu probleme deosebit de complexe. Dintre acestea menţionăm:

• absenţa capitalului autohton cu prioritate în sfera producţiei şi tehnologiei;
• prezenţa insuficientă a capitalului străin;
• persistenţa inflaţiei;
• existenţa unei legislaţii instabile şi excesiv birocratice;
• menţinerea unui nivel relativ ridicat a fiscalităţii şi dobânzilor bancare.

Apreciem că mediul economic românesc poate deveni atractiv numai în condiţia ameliorării elementelor menţionate.

Integrarea economiei româneşti în structurile europene a determinat promovarea unor măsuri pe linia armonizării legislaţiei noastre cu cea a statelor membre U.E. Menţionăm introducerea cotei unice de impozitare a veniturilor, liberalizarea contului de capital, reducerea nivelului subvenţiilor, inclusiv a dobânzilor bancare, alinierea preţului la energie, utilităţi, combustibili etc. Deşi aceste obiective au fost impuse de către organismele Uniunii Europene, nu putem omite faptul că aplicarea lor generează dificultăţi serioase asupra gradului de suportabilitate. Avem în vedere faptul că veniturile medii în România se află la un raport de 1:10 faţă de ţările dezvoltate ale Europei.

---

[1] vezi Richard Johnson and William Ouschi, *Made in America under Japenese Management,* Harvard Business Review, 1994, p. 62

Scanned with OKEN Scanner

4.11. Modelul economic – instrument al cunoaşterii ştiinţifice

Ca instrument de cunoaştere, metoda modelelor sau a modelării este la fel de veche ca ştiinţa însăşi. De dată relativ recentă este utilizarea noţiunilor de model şi modelare.

Conceptul de „model" a fost folosit pentru prima oară de matematicianul italian Beltrami în 1868, cu prilejul realizării unui model euclidian pentru geometria neeuclidiană.

4.11.1. Evoluţia conceptului de model

Abordarea noţiunii de model economic trebuie să pornească de la conceptul de model în general. De-a lungul timpului, termenul menţionat a cunoscut diverse accepţiuni.

Instrument de cunoaştere cu maximă precizie a tuturor elementelor întregului,[1] reprezentare sistematică a unei teorii,[2] sistem teoretic cu ajutorul căruia pot fi studiate indirect proprietăţile unui sistem mai complex, cu care primul sistem prezintă o analogie,[3] construcţie în care anumite elemente ale situaţiei sau procesului sunt selectate astfel încât interrelaţiile şi interacţiunile să poată fi deduse prin raţionament,[4] reprezintă doar câteva puncte de vedere asupra aceleiaşi noţiuni: modelul.

4.11.2. Raportul teorie – model – realitate

În măsura în care exprimă realitatea, modelul este construit prin intermediul unei teorii, sau cel puţin a unui enunţ teoretic. Deducem că, între teorie, model şi realitate există o strânsă legătură care comportă două aspecte:

- din punct de vedere *logic* această conexiune implică realizarea unei corespondenţe între teorie şi model;
- din punct de vedere *gnoseologic*, corespondenţa trebuie să existe între model şi realitate pe care prin intermediul modelului, dorim s-o cunoaştem.

Teoria poate fi considerată un ansamblu de raţionamente care face accesibilă o anumită dificultate a practicii şi apoi exprimabilă inteligibil. În aceste condiţii, atât

---

[1] vezi *Larousse du XX-e siècle*, Paris, 1929, p. 912
[2] vezi T. Schatteles, *Modelul în ştiinţele economice*, Editura Politică, Bucureşti, 1967, p. 16
[3] vezi *Dicţionarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei RSR, 1975, p. 561
[4] vezi J. Hicks, *Capital and Growth*, Oxford at the Clearendon Press, Londra, 1965, p. 28

Scanned with OKEN Scanner

modelul cât şi realitatea trebuie să confirme teoria. Altminteri, ne aflăm fie în faţa unei teorii eronate, fie a unei modelări false a realităţii. În fond, „un lucru nu poate fi adevărat în teorie şi fals în practică (realitate), căci teoria care contrazice practica este o teorie falsă, o pseudoteorie. Pe de altă parte, o practică ce nu se conduce după anumite reguli şi principii, nu este demnă de acest nume. Este un empirism."[1]

Asemeni altor domenii ale cunoaşterii, şi în modelare, fără o teorie elevată, practica nu poate progresa.

Judecând raportul teorie-model-realitate, reţinem că în anumite situaţii, raţionamentele noastre pot fi greşite sau incomplete. Într-o asemenea împrejurare, *nu teoria este falsă, ci numai o teorie anume.*

Modelele sunt supuse verificării prin experiment şi măsurare. Corespondenţa dintre modelul teoretic şi realitatea obiectivă, stabilită prin experiment şi măsurare, confirmă valabilitatea teoriei în sfera sau perimetrul respectiv.

4.11.3. Conceptul de model economic

Deşi noţiunea de model a fost folosită relativ târziu (Beltrami, 1868), ideea de modelare este întâlnită pentru prima oară la Aristotel, atunci când acesta îşi formula concepţia despre valoare.[2]

Un fapt este cert. ***Primul model economic, utilizat de către om a fost un mijloc de calcul, propriu cunoaşterii contabile. Este vorba despre cont***, a cărui existenţă este semnalată cu cca 4- 5 milenii în urmă. Tăbliţele de lut ars descoperite la Ninive (Egipt), Teloch şi Susa (Irak), conţin indiscutabil primele însemnări contabile, prezentate sub forma unor conturi „rudimentare".[3] Din acest punct de vedere, putem afirma că „scribii" antichităţii, au utilizat fără să ştie, primul model economic, respectiv contul.[4]

Există autori, care printr-un demers mult mai curajos, acreditează ideea potrivit căreia primele însemnări cu semnificaţie contabilă, deci implicit contul, au împlinit deja o vârstă venerabilă: douăzeci sau chiar treizeci de milenii!

---

[1] vezi E. Horomnea, *Dimensiunile ştiinţifice ale cunoaşterii prin contabilitate*, Revista de Finanţe Publice şi Contabilitate, nr.11-12/2003

[2] vezi N. Panaite, D. Zaiţ, *Modelarea proceselor şi fenomenelor economice*, Iaşi, 1977, p. 6

[3] vezi C. G. Demetrescu, *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972, p. 11

[4] Noţiunea de scrib derivă de la latinescul "scribere", care însemna instrumentul ascuţit folosit pentru tăiat şi scris, pe tăbliţe de lut, ceară, etc. Din latină, cuvântul a fost preluat la popoarele germanice; la germani, arhaicul „skriban" a devenit astăzi „schreiben" iar la suedezi „skriva" (Vezi V. Duţă, *Călătorie în lumea scrierii şi a tiparului*, Editura Sport-Turism, Bucureşti, 1988, p. 21)

Scanned with OKEN Scanner

Cu mult înainte apariţiei cifrelor şi a scrierii, simplele crestături în piatră, lut, os sau silex, reprezintă argumentul unor asemenea aprecieri. Dincolo de orice îndoială, umanitatea păstrează o probă imbatabilă privind utilizarea contului şi a contabilităţii cu peste patru milenii în urmă. Avem în vedere Codul lui Hammourabi (2003 î.e.n.), primul cod de legi al lumii prin intermediul căruia se fac referiri exprese la justiţie, moralitate şi **contabilitate.**[1]

În sensul deplin al cuvântului, primul model economic complex este realizat prin celebrul „Tablou economic" de către fiziocratul francez, Francois Quesnay. Însăşi Marx recunoaşte acest fapt drept un merit incontestabil al autorului.

Metoda modelării este utilizată în plan economic şi de către Marx, cu ocazia prezentării modelului reproducţiei lărgite. Verificarea prin experiment şi măsurare este mult mai lesnicioasă în ştiinţele naturii, în laboratorul de cercetare. În ştiinţele sociale, deci şi în cele economice, această operaţiune este mult mai complexă şi de aceea mai greu de realizat.

Oskar Morgenstern, coautor al teoriei matematice a jocurilor strategice apreciază că nefolosirea unor tehnici evoluate în măsurarea fenomenelor economice şi sociale, determină uneori o oarecare rămânere în urmă a ştiinţelor economice.[2]

O mare diversitate de păreri întâlnim şi în ceea ce priveşte conceptul de model economic.

Reprezentarea schematică a unui fenomen sau proces economic, obţinută ca rezultat al abstractizării ştiinţifice, sau prezentarea simplificată a fenomenelor şi proceselor economice, în trăsăturile lor esenţiale, iată doar două puncte de vedere.[3]

La baza modelului economic se află întotdeauna un anumit ansamblu de ipoteze privind elementele esenţiale ale fenomenului observat, inclusiv interacţiunile reciproce. Firesc, în construcţia modelelor economice este folosit larg instrumentul matematic.

În *sens restrâns* atribuim conceptului de model economic înţelesul de informaţie teoretică, judicios structurată, care presupune abstractizare, simplificare şi agregare, formularizare logică şi matematică.

În *sens larg*, modelul economic reprezintă o construcţie teoretică, ce simplifică în mod logic şi coerent realitatea obiectivă în trăsăturile ei esenţiale.

---

[1] Acest exponat inestimabil se află la Muzeul Luvru din Paris

[2] Vezi Oskar Morgenstern, *Experiment und Berechnungen grossen Umfangs in der Wintschaftswissenschaft*, Berlin, 1956

[3] vezi M. Horovitz, *Modelul economic optim*, Editura Academiei RSR, Bucureşti, 1970, p. 51

Scanned with OKEN Scanner

În viziunea noastră, considerăm *modelul economic un mijloc de reprezentare sintetică şi ordonată a realităţii, prin intermediul căruia, poate avea loc cercetarea în detaliu a unui proces sau fenomen economic, sub aspectul interrelaţiilor şi interacţiunilor existente.*

Utilizarea modelelor economice este esenţială în procesele de prognoză şi diagnoză. Extrapolarea evoluţiei unor indicatori privind evenimente şi stări ale trecutului, reprezintă un instrument important în fundamentarea strategiilor de dezvoltare.

Dincolo de diversitatea de opinii privind sensul conceptului ca atare, problema fundamentală în aprecierea valorii unui model economic este gradul de aproximare al realităţii economice, esenţa ideii pe care o exprimă şi, evident, măsura în care acesta contribuie la soluţionarea unor deziderate ridicate de activitatea practică.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul V
SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE, DOCUMENTE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ

5.1. Delimitări conceptuale

Obţinerea unei imagini fidele asupra poziţiei financiare, performanţei şi modificărilor poziţiei financiare reprezintă obiectivul fundamental al contabilităţii. Realizarea unui asemenea deziderat nu presupune întotdeauna focalizarea pe elemente de detaliu, ci mai curând agregarea lor în imagini globale, care surprind viaţa actuală şi perspectivele întregului. *„Fotografiind fiecare arbore al pădurii nu obţii neapărat o imagine clară, netă a ansamblului. O fotografie aeriană este preferabilă pentru a-ţi face o părere despre întinderea, consistenţa şi densitatea sa."*[1]

A decide corect şi operativ înseamnă a fi în permanenţă bine informat. Elaborarea deciziilor economice şi, în egală măsură, aprecierea activităţii trecute, se fundamentează esenţial pe informaţii de natură contabilă. Structurarea şi agregarea informaţiilor de această natură are loc în documente de sinteză şi raportare contabilă. În doctrina contabilă a ultimelor decenii, aceste „imagini globale" asupra întregului au evoluat sub denumirile:

- Dare de seamă[2];
- Calcule periodice de sinteză[3];
- Documente de închidere a exerciţiului financiar;
- Situaţii de raportare contabil-financiară;
- Documente de sinteză şi raportare contabil-financiară;
- Conturi anuale;
- Situaţii financiare.

Reglementările româneşti precizează faptul că *„documentele oficiale de prezentare a situaţiei economico-financiare sunt situaţiile financiare anuale, care*

---

[1] Vezi J. Raffégeau ş.a., *Memento pratique*, Edition Francis Lefébvre, 1991, p. 103

[2] Vezi D. Rusu, *Bazele contabilităţii*, EDP, Bucureşti, 1980, p. 253-255. Potrivit sursei menţionate, calculele periodice de sinteză includ în afară de bilanţ şi alte elemente de sinteză informaţională: balanţele de verificare, calculaţia costurilor, contul profit şi pierdere, analiza comparativă şi calcule previzionale.

[3] Ibidem, p. 253

Scanned with OKEN Scanner

trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată".[1]

Denumirea de *situaţii financiare* este utilizată atât în Standardele Internaţionale de Contabilitate (SIC), cât şi de către normalizatorii români. În Directiva a IV-a a C.E.E. este folosită expresia *conturi anuale*, în care se includ bilanţul, contul „Profit şi pierdere" şi Notele explicative.

Situaţiile financiare anuale

reprezintă documente de sinteză prin care se prezintă într-o structură formalizată informaţii de natură contabil-financiară necesare majorităţii utilizatorilor.

Întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare poate avea loc, potrivit legii, şi la alte perioade decât anual, la sfârşitul exerciţiului financiar. Redactarea lor este obligatorie şi în situaţiile fuziunii, diviziunii sau încetării activităţii, evenimente care se pot produce oricând în cursul exerciţiului financiar. Denumirea de situaţii financiare *anuale* este, în acest caz, improprie.

5.2. *Obiectivele situaţiilor financiare*

Potrivit Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi reglementărilor naţionale, obiectivul situaţiilor financiare îl reprezintă furnizarea de informaţii despre poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare a întreprinderii, care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice. *Cadrul general IASB precizează că majoritatea utilizatorilor au nevoie de aceste informaţii pentru:*

- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiţie de capital;
- a evalua răspunderea sau gestiunea managerială;
- a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti şi de a oferi alte beneficii angajaţilor săi;
- a evalua garanţiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul şi dividendele ce pot fi distribuite;
- a elabora şi utiliza date statistice despre venitul naţional;
- a reglementa activitatea întreprinderilor.

Totuşi, situaţiile financiare nu oferă toate informaţiile necesare utilizatorilor, deoarece:

---

[1] Vezi art.9 din *Legea contabilităţii nr. 82/1991* republicată în M. O. nr. 689 din 10.10.2007.

Scanned with OKEN Scanner

• în bună măsură exprimă efecte financiare ale unor evenimente trecute;

• nu conţin, de regulă, informaţii nonfinanciare.

În mod implicit, situaţiile financiare prezintă rezultatele obţinute în gestionarea resurselor de către conducerea întreprinderii, ceea ce semnifică, de fapt, competenţa şi legitimitatea acestei structuri. Funcţie de informaţiile menţionate, investitorii vor decide asupra opţiunii adecvate: păstrarea investiţiei, dezvoltarea acesteia sau retragerea din afacere.

5.3. Poziţie financiară, performanţă şi modificări în cadrul poziţiei financiare

Utilizatorii situaţiilor financiare urmăresc cu prioritate capacitatea întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar, inclusiv, continuitatea activităţii acesteia.

Abordarea se justifică prin faptul că în ultimă instanţă, de parametrii menţionaţi depinde capacitatea firmei de a-şi plăti angajaţii şi furnizorii, de a rambursa la scadenţă creditele şi dobânzile aferente, de a remunera proprietarii investiţiei sau întreprinderii.

O evaluare corectă a acestor aspecte solicită informaţii multiple asupra poziţiei financiare, performanţei obţinute şi a modificărilor intervenite în poziţia financiară.

Poziţia financiară a întreprinderii depinde de:

• resursele economice pe care le controlează;

• structura financiară a acestora;

• lichiditatea şi solvabilitatea dovedită;

• capacitatea de adaptare la schimbările mediului economic.

Poziţia financiară rezultă sintetic din relaţia:

Capital propriu = Active totale – Datorii totale

Performanţa întreprinderii vizează, în special, posibilitatea acesteia de a obţine profit. De aici, rezultă dimensiunea potenţială a resurselor pe care firma le va deţine şi controla în viitor.

Determinarea performanţei rezultă din relaţia:

Rezultatul contabil = Venituri – Cheltuieli

Dacă avem în vedere şi variaţia capitalului, acelaşi indicator va compara modificarea capitalului între momentul începerii şi terminării exerciţiului financiar,

Scanned with OKEN Scanner

luând în consideraţie cu semnul „+" rambursările de capital şi cu semnul „–" eventualele aporturi de capital.

Modificarea poziţiei financiare rezultă din informaţiile referitoare la modul de desfăşurare a activităţilor de exploatare, finanţare şi investiţii în perioada raportată. Funcţie de aceste informaţii, poate fi evaluată capacitatea viitoare a întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar.

Poziţia financiară a firmei este reflectată prin bilanţ, în timp ce performanţa acesteia este consemnată, în primul rând, de contul profit şi pierdere. Oricum, informaţiile menţionate sunt complementare, iar analiza lor se desfăşoară în mod concomitent şi corelat.

5.4. Caracteristici calitative ale situaţiilor financiare

Standardele Internaţionale de Raportare Financiară precizează faptul că utilitatea informaţiilor conţinute în situaţiile financiare depinde de următoarele patru caracteristici calitative:[1]

• **Inteligibilitatea**

ce consideră că informaţiile trebuie să fie înţelese uşor de un utilizator care dispune de cunoştinţe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi bineînţeles de noţiuni de contabilitate.[2] Evident, nu toate informaţiile sunt accesibile pentru orice categorie de utilizator. Există informaţii complexe şi relevante pe care le conţin situaţiile financiare, chiar dacă nu toată „lumea" le înţelege. A susţine că orice informaţie contabilă cu caracter complex poate fi înţeleasă oricând şi de oricine înseamnă, în opinia noastră, a nega necesitatea calificării şi perfecţionării resurselor umane în acest domeniu.

• **Relevanţa**

care exprimă însuşirea informaţiei de a influenţa esenţial procesul de elaborare a deciziilor. În acest mod, va putea fi estimată capacitatea întreprinderii de a profita de oportunităţi şi de a reacţiona rapid la situaţii nefavorabile, în sens de adaptare. De asemenea, relevanţa informaţiei permite previzionarea rezonabilă a poziţiei şi performanţei financiare viitoare a firmei. *Informaţie relevantă este acea*

---

[1] Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007

[2] Vezi Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007, p.24-46

Scanned with OKEN Scanner

informaţie care ajută utilizatorii să evalueze corect evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor viitoare. În acest context operează conceptul numit

° *Pragul de semnificaţie*

conform căruia o informaţie este semnificativă dacă omisiunea sau declararea ei eronată influenţează nemijlocit deciziile economice ale utilizatorului. Pragul de semnificaţie reprezintă mai curând o limită decât o însuşire primară a informaţiei de a fi utilă şi relevantă.

• **Credibilitatea**

Informaţia este credibilă atunci când nu conţine erori semnificative, nu este părtinitoare, oferind suficiente elemente de certitudine în elaborarea deciziilor de către utilizatori. Caracterul de relevanţă a informaţiei nu generează în mod implicit credibilitatea acesteia. Eventualele daune pentru despăgubiri disputate într-un litigiu nu trebuiesc consemnate ca atare în bilanţ, fiind mai logică prezentarea acestora într-o notă a situaţiilor financiare. Pentru a fi credibilă, orice informaţie trebuie să aibă în vedere:

- reprezentarea fidelă a rezultatelor şi poziţiei financiare a întreprinderii;
- reflectarea substanţei economice a evenimentelor şi tranzacţiilor şi nu doar a formei lor juridice;
- prevalenţa economicului asupra juridicului.

Aceste precizări sunt conţinute în versiunea românească a S.I.C., inclusiv în reglementările normalizatorilor români. Întrucât în forma ei originală, în limba engleză, expresia este *"substance over form"*, iar în forma franceză *„la prééminence du fond sur la forme"*, apreciem că traducerea corectă este *„prevalenţa fondului asupra formei"* şi nicidecum cea de „prevalenţa economicului asupra juridicului".

Excluderea sau marginalizarea juridicului vine în contradicţie cu esenţa contabilităţii de *angajamente*, pe care am acceptat-o şi care este, evident, de natură *juridică*. O asemenea abordare contravine, în egală măsură, principiul dublei reprezentări a patrimoniului. Dincolo de marea lor diversitate, evenimentele şi tranzacţiile economice sunt, în mod direct sau indirect, reglementate juridic. Consumul de materii prime se desfăşoară, în ultimă instanţă, pentru realizarea obiectului de activitate al firmei, precizat ca atare într-un act juridic (statutul societăţii comerciale). Plata datoriei către furnizor sau creditor se circumscrie respectării unor norme stipulate în disciplina financiară (dreptul comercial şi financiar) etc. Apreciem că, inclusiv în forma reţinută de normalizatorii români, principiul nu exclude latura

Scanned with OKEN Scanner

juridică a proceselor, fenomenelor şi tranzacţiilor economice. Se poate vorbi cel mult de o reaşezare a juridicului faţă de latura economică[1].

La rândul ei, credibilitatea presupune ca informaţia să fie:

° *Neutră,*

ceea ce înseamnă nepărtinitoare, lipsită de influenţe. Situaţiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea şi prezentarea informaţiei, influenţează luarea unei decizii sau formularea unui raţionament pentru a realiza un rezultat sau obiectiv predeterminat.

° *Prudentă*

Incertitudinile care planează asupra multor evenimente şi tranzacţii ale întreprinderii impun în mod obiectiv elaborarea unei informaţii prudente. Neîncasarea creanţelor incerte, durata de utilizare probabilă a utilajelor şi a echipamentelor, eventualele reclamaţii aferente produselor vândute cu o perioadă de garanţie se află constant sub semnul întrebării. Evitarea supraevaluării activelor şi veniturilor, a subevaluării cheltuielilor şi pasivelor (datoriilor), la care adăugăm luarea în consideraţie a eventualelor pierderi, riscuri şi deprecieri probabile, constituie dimensiuni esenţiale ale principiului prudenţei, regăsite firesc într-o informaţie contabilă de aceeaşi natură.

° *Integrală*

Pentru a fi credibilă, informaţia conţinută în situaţiile financiare trebuie să fie completă, evident în limitele rezonabile ale pragului de semnificaţie conjugat cu costul obţinerii acesteia. Desigur, nu vom prefera o informaţie completă a cărui cost de obţinere depăşeşte net mărimea riscului asumat printr-o decizie aleatoare. O omisiune poate face ca informaţia să fie falsă sau să inducă în eroare şi astfel să nu mai aibă un caracter credibil şi să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanţei.

• **Comparabilitatea**

Orice informaţie câştigă în valoare prin faptul că poate fi comparată în timp sau în spaţiu, respectiv, poate fi raportată la alte valori de referinţă. Evaluarea poziţiei financiare a firmei, performanţa şi modificările poziţiei financiare presupun implicit compararea. Astfel, consemnarea şi cuantificarea efectului financiar al aceloraşi tranzacţii şi evenimente trebuie efectuate în mod consecvent, într-o manieră unitară, atât în cadrul întreprinderii, de-a lungul timpului, cât şi în cadrul mai multor

---

[1] Vezi E. Horomnea, *Lexicon contabil-financiar armonizat cu Directivele Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate,* Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2003, p. 116-117

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderi, în acelaşi moment. Orice modificare intervenită în metodele de evaluare şi prezentare a informaţiilor în situaţiile financiare trebuie menţionată în politicile contabile ale întreprinderii.

Evident, comparabilitatea nu trebuie să conducă la imobilism şi stagnare în ceea ce priveşte politicile contabile. O informaţie care îndeplineşte caracteristicile calitative menţionate generează pentru utilizator un plus de satisfacţie, ceea ce în literatura de specialitate este recunoscut sub numele de *„beneficii necuatificabile"*[1].

5.5. Utilizatorii situaţiilor financiare. Direcţii de valorificare în procesul decizional

O simplă enumerare a direcţiilor de valorificare a informaţiilor contabile conţinute în situaţiile financiare de către fiecare categorie de utilizator permite obţinerea următoarei sinteze:

Categoria de utilizator	*Decizii economice elaborate de fiecare utilizator pe baza situaţiilor financiare:*
Investitori actuali	• *menţinerea, majorarea sau reducerea capitalului investit;* • *retragerea totală a capitalului investit;* • *controlul rezultatelor obţinute, al profitului şi al dividendelor care pot fi distribuite.*
Investitori potenţiali	• *reţinere, prudenţă sau refuz în investirea capitalului;* • *decizia de investire a capitalului în condiţiile unui mediu prielnic afacerilor.*
Statul	• *elaborarea strategiilor şi politicilor fiscale;* • *controlul fiscalităţii;* • *sancţiuni sau alte măsuri de constrângere financiară pentru neplata datoriilor fiscale şi apariţia arieratelor;* • *alocarea sau sistarea resurselor financiare în politica investiţiilor de stat;* • *stabilirea unor indicatori economici (statistici) la nivel macroeconomic.*
Bănci (şi alte instituţii de credit)	• *acordarea, restricţionarea sau sistarea creditării, funcţie de bonitatea financiară a firmei;* • *aplicarea sancţiunilor financiare în cazul nerambursării la scadenţă a datoriilor, inclusiv cererea de constatare a stării de faliment*
Furnizori	• *elaborarea strategiilor de marketing şi perfectarea contractelor economice cu partenerii comerciali;* • *bonitatea firmei client (cumpărător);* • *solicitarea plăţilor în avans, acreditive etc;* • *menţinerea, majorarea sau sistarea livrărilor;* • *rezilierea contractelor deja încheiate.*

[1] Vezi D. Oprea, Fl. Dumitriu, Gabriela Mşniţă, *Proiectarea sistemelor informaţionale*, Editura Universităţii «Alexandru Ioan Cuza » Iaşi, 2006.

Scanned with OKEN Scanner

Categoria de utilizator	*Decizii economice elaborate de fiecare utilizator pe baza situaţiilor financiare:*
Clienţi	• *obţinerea de informaţii privind bonitatea financiară şi performanţele firmei furnizoare;* • *negocieri privind perfectarea contractelor de cumpărare;* • *menţinerea, suplimentarea (majorarea) sau rezilierea contractelor cu firmele furnizoare.*
Angajaţii (sindicate)	• *siguranţa locului de muncă;* • *nivel rezonabil de remunerare;* • *protecţie socială;* • *acordarea unor forme de stimulare şi cointeresare materială, inclusiv a unor oportunităţi profesionale.*
Manager	• *corectarea abaterilor de la parametrii obiectivi;* • *optimizarea funcţiei de producţie;* • *strategii şi tactici în domeniul investiţiilor;* • *strategii de personal: calificare, reprofilare, disponibilizare, angajare etc;* • *menţinerea şi dezvoltarea capitalului firmei;* • *asigurarea principiului prudenţei şi al continuităţii activităţii prin:* - *metode de evaluare;* - *utilizarea provizioanelor;* - *sisteme de amortizare.*
Manager	• *strategia recuperării creanţelor;* • *creşterea gradului de solvabilitate şi autonomie financiară;* • *strategia rambursării datoriilor;* • *strategii de alegere a partenerilor comerciali optimi;* • *ameliorarea imaginii firmei prin:* - *creşterea calităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor;* - *respectarea riguroasă a clauzelor contractuale încheiate cu partenerii comerciali;* - *reclamă şi publicitate;* - *creşterea fondului comercial.*
Publicul	• *procese de atragere sau de migrare a forţei de muncă potenţiale spre zone mai „active" economic şi mai bine remunerate.*

Din cele enunţate anterior, deducem faptul că, *prin natura şi conţinutul lor, datele conţinute în situaţiile financiare trebuie*:

• să fie accesibile pentru orice persoană care are cunoştinţe şi doreşte să se informeze în domeniul afacerilor;

• să permită investitorilor şi creditorilor să-şi formuleze o opinie corectă şi relevantă asupra mediului economic al firmei, rezultatelor obţinute, inclusiv asupra elementelor de risc potenţial;

• să ofere informaţii suficiente cu privire la datoriile şi creanţele întreprinderii, lichiditatea şi solvabilitatea acesteia;

• să exprime într-o formă clară obligaţiile entităţii patrimoniale, inclusiv, raporturile cu statul şi acţionarii (drepturile şi obligaţiile acestora);

Scanned with OKEN Scanner

• să ofere, atunci când este cazul, informaţii suplimentare pentru argumentarea şi explicarea „mesajului" conţinut în aceste documente de sinteză şi raportare contabilă.

5.6. Structura situaţiilor financiare anuale

Potrivit art. 5 din Legea contabilităţii, republicată în M.O. nr. 689 din 10.10.2007, fiecare unitate patrimonială are obligaţia să conducă contabilitate în partidă dublă şi să întocmească situaţii financiare anuale. De la 1 ianuarie 2006, conform OMFP nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, structura documentelor de sinteză şi raportare contabilă depinde de încadrarea entităţii în una din următoarele categorii:

• **Persoane juridice** care la data bilanţului depăşesc limitele a două din următoarele criterii, denumite criterii de mărime:

° cifra de afaceri a anului anterior, de peste 7,3 milioane Euro;

° total active pentru anul anterior, de peste 3,65 milioane Euro;

° număr mediu de salariaţi ai anului anterior, 50.

întocmesc setul complet de situaţii financiare anuale, care cuprinde: bilanţul; contul de profit şi pierdere; situaţia modificărilor capitalului propriu; situaţia fluxurilor de trezorerie; note explicative la situaţiile finaciare anuale.

• **Persoanele juridice** care la data bilanţului nu depăşesc limitele a două criterii întocmesc *setul de situaţii financiare simplificate*, compus din: bilanţ prescurtat (simplificat); cont de profit şi pierdere; note explicative la situaţiile finaciare anuale simplificate.

Opţional, se poate întocmi şi „Situaţia fluxurilor de trezorerie" şi/sau „Situaţia modificărilor capitalului propriu".

• **Instituţiile publice**

întocmesc situaţii financiare trimestriale şi anuale compuse din: bilanţ; cont de execuţie bugetară; anexe.

5.7. Lucrări contabile privind închiderea exerciţiului financiar

Întocmirea situaţiilor financiare anuale este precedată de efectuarea unor lucrări contabile preliminare, desfăşurate în următoarea succesiune:

1. Întocmirea balanţei de verificare primară.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilizarea operaţiilor de regularizare privind:

Scanned with OKEN Scanner

- diferenţele constatate la inventariere;
- amortizările;
- ajustările pentru depreciere;
- provizioanele;
- diferenţele de curs valutar;
- delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor;
- variaţia stocurilor.

4. Determinarea rezultatului contabil.

5. Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit şi contabilizarea acestuia.

6. Întocmirea balanţei de verificare finală.

7. Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv.

Notă:

Întrucât majoritatea autorilor tratează în mod detaliat succesiunea lucrărilor menţionate anterior, ***în aplicaţia noastră, am considerat necesară o dezvoltare mai amplă a elementelor de analiza bilanţului.*** *Activitatea profesionistului contabil trebuie să continue în mod obligatoriu dincolo de totalul ultimului rând al bilanţului sistematizat. Valorificarea informaţiilor degajate de situaţiile financiare şi, în mod special, de bilanţ, impune determinarea unei game largi de indicatori, interpretarea evoluţiei lor, determinarea cauzelor şi, ceea ce este mai important,* ***elaborarea operativă a unor decizii de corecţie.*** *În acest mod,* ***este posibilă deplasarea contabilităţii şi a economistului contabil din funcţia pasivă de „furnizor de informaţii" în cea activă, decizională, a unui management eficient şi performant.*** Raţionamente de spaţiu ne-au determinat să nu inserăm în lucrare etape care au fost efectiv realizate, dar care, prin întinderea lor, ar fi ocupat un număr prea mare de pagini (redactarea balanţei de verificare primară, situaţia înregistrărilor în registrul sistematic Cartea-mare etc).

5.7.1. Întocmirea balanţei de verificare primară

reprezintă prima lucrare preliminară elaborată în vederea redactării situaţiilor financiare anuale. Operaţiunile economice consemnate în documente au fost transpuse sub forma articolelor contabile în registrul cronologic, de aici, prelucrarea continuând în registrul sistematic Cartea-mare, sursă a datelor conţinute în balanţa de verificare. Prin intermediul balanţei se realizează centralizarea şi controlul sumelor înregistrate în conturi. Se descoperă astfel eventualele erori care au condus la dispariţia relaţiilor de echilibru valoric dintre debitul şi creditul conturilor pe totalul general al balanţei. Precizăm că în această balanţă figurează cu sold atât conturile din clasa cheltuielilor,

Scanned with OKEN Scanner

cât şi cele din clasa veniturilor. Este vorba numai despre cheltuielile şi veniturile perioadei curente din clasele 6 şi 7, aferente de regulă ultimei luni a exerciţiului financiar, respectiv, luna decembrie.

Balanţa de verificare primară, redactată înaintea inventarierii generale a patrimoniului, conţine în aplicaţia noastră un număr de aproape 200 conturi, aparţinând unei mari societăţi comerciale a cărei contabilitate este organizată potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1752/2005. Evitarea supradimensionării lucrării, urmărirea agregării sumelor în bilanţ, ne determină să prezentăm numai structura celei de-a doua balanţe de verificare, evident cu date ipotetice.

5.7.2. Inventarierea generală a patrimoniului

Prin datele ei, balanţa de verificare exprimă ceea ce ar trebui să existe în realitate, pe teren. De regulă, între datele balanţei de verificare şi situaţia faptică, apar diferenţe sau nepotriviri. Pentru constatarea, descrierea şi evaluarea existentului faptic de substanţe patrimoniale la un moment dat are loc inventarierea generală a patrimoniului. Operaţiune complexă, inventarierea poate fi realizată de personalul propriu al întreprinderii sau de terţi, persoane fizice sau juridice abilitate. Nu pot face parte din comisia de inventariere gestionarii depozitelor supuse inventarierii, respectiv, contabilii care ţin evidenţa gestiunii respective. Răspunderea pentru buna organizare a inventarierii revine, potrivit legii, integral administratorului. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor faptice menţionate în listele de inventariere cu cele din contabilitate, respectiv evidenţa tehnic-operativă (fişe de magazie). Pentru elementele patrimoniale la care se constată deprecieri, se întocmesc liste separate, soluţia contabilă fiind constituirea unui provizion în cazul deprecierilor reversibile sau consemnarea unei amortizări suplimentare, în situaţia deprecierilor ireversibile.

5.7.3. Contabilizarea operaţiilor de regularizare

are în vedere tratamentul contabil al tuturor diferenţelor constatate cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului. În acest scop, în Registrul-Jurnal vor fi redactate articole contabile referitoare la:

Regularizarea diferenţelor constatate la inventariere

A. **Plusuri de inventar:**

Scanned with OKEN Scanner

2131	=	134	850	850
Plus de inventar la utilaje, valoare apreciată[1] ..... 850 lei				
2133	=	134	1.300	1.300
Plus de inventar la mijloace de transport				
3022	=	6022	416	416
Plus de inventar la combustibil				
3024	=	6024	275	275
Plus de inventar la piese de schimb				
381	=	608	110	110
Plus de inventar la ambalaje				
341	=	711	280	280
Plus de inventar la semifabricate				
5081	=	668	140	140
Plus de inventar la „Alte titluri de plasament"				

B. Minusuri de inventar

%	=	2133		12.000
2813			9.500	
6583			2.500	
Minus de inventar autoturism, valoarea contabilă = 12.000 lei, amortizarea înregistrată = 9.500				
4282	=	%	2.975	
		7588		2.500
		4427		475
Imputat gestionarului „X" c/v mijlocului de transport constatat lipsă la nivelul valorii rămase (neamortizate) = 2.500 lei, T.V.A. = 475				
601	=	301	700	700
Minus de materii prime, valoare de înregistrare, lei 700				
603	=	303	354	354
Minus de materiale de natura obiectelor de inventar, valoare de înregistrare, lei 354				
608	=	381	185	185
Minus de ambalaje, valoare de înregistrare, lei 185				
%	=	371		476
607			381	
378			19	
4428			76	
Minus de mărfuri gestionate la preț cu amănuntul de 476 lei, din care T.V.A. = 76 lei				

[1] Valoarea apreciată trebuie să fie *valoarea justă*.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru determinarea valorii T.V.A. şi a adaosului comercial incluse în preţul cu amănuntul, se aplică procedeul sutei majorate, potrivit calculelor:

$$\text{T.V.A.} = 476 \times \frac{19}{100+19} = 76$$

$$\text{Adaos comercial} = (476 - 76) \times \frac{5}{100+5} = 19$$

4282	=	%	476		
		7588			400
		4427			76
Imputat gestionarului mărfurile constatate lipsă, p. a. 476 lei din care T.V.A. = 76 lei					
711	=	345	215		215
Minus de produse finite					
461	=	%	255.85		
		7588			215
		4427			40.85
Imputarea produselor finite terţilor cu T.V.A. aferent					
4427	=	4423	591.85		591.85
Înregistrat regularizarea T.V.A. după contabilizarea diferenţelor constatate la inventariere					

C. Regularizarea amortizărilor

6811	=	2813	1.500		1.500
Înregistrat constatarea unei deprecieri suplimentare definitive la un mijloc de transport pentru care în urma inventarierii se majorează amortizarea cu 1.500 lei					

D. Regularizarea ajustărilor pentru depreciere

6814	=	394	1.000		1.000
Majorat ajustare pentru deprecierea produselor finite					
392	=	7814	1.400		1.400
Diminuarea ajustării pentru deprecierea materialelor					
4118	=	411	3.570		3.570
Înregistrarea la „Clienţi incerţi" a unei creanţe iniţiale faţă de Clientul „X" în valoare de 3.570 lei, din care T.V.A. 570 lei					
6814	=	491	3.000		3.000
Înregistrat constituirea ajustării pentru deprecierea creanţei faţă de Clientul „X" la nivelul valorii anterioare – T.V.A. (3.570 – 570 = 3.000)					

Scanned with OKEN Scanner

395	=	7814	1.100	1.100
Înregistrat anularea ajustării constituite pentru deprecierea stocului de materiale aflat la terţi				

E. Regularizarea provizioanelor

6812	=	1511	300	300
Majorarea unui provizion pentru litigii				
1518	=	7812	500	500
Diminuarea unor „Alte provizioane"				

F. Regularizarea diferenţelor de curs valutar

665	=	4111	416	416
Înreg. diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente creanţei faţă de Clientul extern „X"				
4111	=	765	723	723
Diferenţe favorabile de curs valutar aferente creanţei faţă de Client „Y"				
404	=	765	417.5	417.5
Dif. favorabile faţă de furnizori externi de imobilizări				
5124	=	765	381	381
Diferenţe favorabile aferente disponibilului în devize din contul bancar, în urma creşterii cursului de schimb				
665	=	401	145	145
Diferenţe nefavorabile privind angajamentele faţă de furnizorul extern de materii prime				

G. Regularizări privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor

472	=	706	161,8	161,8
Înreg. venituri din chirii în contul perioadei curente, consemnate anterior la venituri anticipate				
626	=	471	60	60
Înreg. pe cheltuieli cota scadentă a abonamentelor				
611	=	471	700	700
Înreg. cota de cheltuieli pentru reparaţii capitale aferentă lunii curente, consemnate anterior la cheltuielile în avans				

Scanned with OKEN Scanner

5.7.4. Determinarea rezultatului contabil

presupune închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri ale perioadei curente conţinute în structura claselor 6 şi 7 din Planul de conturi. Cele două articole contabile sunt în aplicaţia noastră următoarele:

%	=	121		
701			2223892,97	2.477.580,72
703			16926,83	
704			19889,61	
706			2946,38	
707			18374,19	
7085			452,97	
711.01			21016,98	
758			48298,58	
7642			1129,03	
765			61530,21	
766			3151,72	
767			792,08	
768			115,50	
7812			15674,35	
7814			42789,63	
7864			599,68	
Înregistrat închiderea conturilor de venituri				

121	=	%		
		601	2.407.479,21	984581,90
		6021		166396,56
		6022		18013,34
		6024		40791,55
		6025		0,37
		6028		51990,45
		6029		521,41
		603		25716,79
		605		235905,95
		607		18449,49
		608		75,00
		611		4729,91
		612		440,01
		613		11430,22
		614		175,81
		621		112,32
		622		57709,56
		623		2298,91
		624		38803,09
		625		1173,75
		626		955,45
		627		5493,50
		628		58656,40
		635		21514,28
		641		222165,75
		6451		63334,82
		6452		11264,75
		6453		15778,51

Scanned with OKEN Scanner

	654		8,36
	658		66449,53
	665		100478,54
	666		5137,43
	668		1231,63
	6811		121797,13
	6812		24885,99
	6814		27111,45
	6864		1899,31
Înregistrat închiderea conturilor de cheltuieli			

În urma redactării articolelor de închidere a cheltuielilor şi veniturilor perioadei curente se poate determina *rezultatul contabil* sau *profitul contabil*. Acesta este exprimat, în cazul nostru, prin soldul final creditor al contului 121.

D	121 „Profit şi pierdere"	C
2.407.479,21 (Cheltuieli totale ale perioadei curente)		2.477.580,72 (Venituri totale ale perioadei curente)
S_{fc} = 70.101,51 = Rezultatul contabil		

Menţionăm că IAS 12 *„Impozitul pe profit"* defineşte profitul contabil drept „profitul net sau pierderea aferentă unei perioade înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul".

5.7.5. Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit şi contabilizarea acestora

În fiecare lună, după operaţia de închidere a conturilor de venituri şi cheltuieli, postul 121 reflectă pierderea sau profitul aferent lunii respective. În situaţia de faţă, soldul creditor al contului 121 este de 70.101,51 lei, reprezentând un profit numit *rezultatul exerciţiului înainte de impozitare*. Pentru determinarea impozitului pe profit este necesară corectarea rezultatului contabil anterior obţinut cu o sumă de elemente deductibile, care diminuează baza impozabilă, şi nedeductibile, care sunt reintegrate în baza de impozitare. Valoarea calculată astfel este Rezultatul fiscal (Rf), potrivit relaţiei:

Rf = Rc + Chn – Df – Pfr, unde:

Rf = rezultatul fiscal (profit impozabil sau pierdere fiscală);

Rc = rezultatul contabil sau rezultatul exerciţiului înainte de impozitare;

Chn = cheltuieli nedeductibile;

Df = deduceri fiscale;

Scanned with OKEN Scanner

Pfr = pierdere fiscală reportată din exerciţiile precedente, perioada reportării fiind de cel mult 5 ani.

Precizăm că societatea nu are reportate pierderi fiscale. Pe baza relaţiei de calcul menţionate, obţinem drept rezultat fiscal un profit impozabil, după cum urmează:

Rf = 70.101,51 + 51.053,28 – 55.238 – 0 = 65.916,79

Valoarea impozitului pe profit este:

Profit impozabil total = *65.916,79 lei*

Impozit 16% = *10.546,69 lei*

Pe baza calculelor anterior efectuate se redactează articolele:

6911	=	**441**	**10.546,69**	**10.546,69**
Înregistrat impozitul pe profit datorat, în sumă de lei 10.547				
121	=	**6911**	**10.546,69**	**10.546,69**
Înregistrat închiderea contului 691				

Potrivit Codului Fiscal, *sunt considerate venituri neimpozabile* următoarele elemente:[1]

a. dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română;

b. diferenţele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanţe la societatea la care se deţin participaţiile;

c. veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, precum şi din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere sau a veniturilor realizate din recuperarea unor cheltuieli nedeductibile;

d. veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative.

La calculul profitului impozabil sunt deductibile numai anumite sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor şi a provizioanelor. Bunăoară, se ia în

[1] Legea nr.343/2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. I, pct. (8).

Scanned with OKEN Scanner

considerare numai rezerva constituită de 5% din profitul contabil, până ce aceasta atinge cel mult 20% din capitalul social subscris şi vărsat românesc şi 25% din cel străin.

Aceeaşi reglementare precizează că *în rândul cheltuielilor nedeductibile se includ*, printre altele:

Conform codului fiscal, pentru următoarele cheltuieli **nu se admite deductibilitatea fiscală**:[1]

a. cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferenţe din anii precedenţi sau din anul curent, precum şi impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile şi cheltuielile cu impozitele reţinute la sursă în numele persoanelor fizice şi juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România;

b. dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările şi penalităţile de întârziere datorate către autorităţile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalităţile sau majorările datorate către autorităţi străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România şi/sau autorităţi străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepţia majorărilor, al căror regim este reglementat prin convenţiile de evitare a dublei impuneri;[2]

c. cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum şi TVA, dacă este cazul[3]; nu intră aici

---

[1] Codul fiscal 2007, art.21, alin.(4).

[2] Dacă prin respectivele convenţii, penalităţile datorate autorităţilor străine sunt considerate în mod explicit dobânzi, atunci ele sunt deductibile (HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. (40)); dacă nu se face această precizare explicită, atunci penalităţile şi majorările sunt nedeductibile. Majorările de întârziere şi penalităţile rezultate din clauzele contractelor comerciale încheiate între două părţi sunt deductibile.

[3] Cheltuiala este deductibilă doar în cazul în care se obţine un venit în contrapartidă. Este cazul recuperării sumelor de la persoana responsabilă sau a primirii primelor de asigurare de la societăţile de profil. Astfel, cheltuiala cu valoarea bunului lipsă din gestiune sau distruse pentru care nu s-au încheiat contracte de asigurare nu este deductibilă. Partea din cheltuiala cu bunul lipsă neacoperită de indemnizaţia de asigurare este cheltuială nedeductibilă şi se calculează TVA iar această cheltuială este nedeductibilă dacă nu este acoperita de indemnizaţia de asigurare. (HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicată în MOR nr.112/2004, pct. (42)) Cheltuielile privind stocurile şi mijloacele fixe amortizabile distruse în întregime ca urmarea unor calamităţi naturale sau a altor cauze de forţă majoră, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care stocurile/mijloacele fixe distruse se găsesc situate în zone pentru care s-a instituit, potrivit prevederilor legale în vigoare, stare de urgenţă, contribuabilii fiind obligaţi în această situaţie să respecte şi sp aplice prevederi legale speciale pentru fiecare domeniu, precum şi măsuri dispuse de autorităţile competente. Totodată, sunt considerate deductibile şi cheltuielile privind stocurile şi mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii,

Scanned with OKEN Scanner

stocurile şi mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamităţi naturale sau altor cauze de forţă majoră;

d. cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaţilor sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reţinere la sursă (ca impozit);

e. cheltuielile făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la preţul de piaţă pentru aceste bunuri sau servicii;

f. cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

g. cheltuielile determinate de diferenţele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se deţin participaţii, precum şi de diferenţele nefavorabile de valoare aferente obligaţiunilor emise pe termen lung, cu excepţia celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora;

h. cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepţia celor aferente veniturilor din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturilor din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum şi veniturilor din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;

i. cheltuielile cu contribuţiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;

j. cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;

k. alte cheltuieli salariale şi/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat;

l. cheltuielile cu serviciile de management, consultanţă, asistenţă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităţilor desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;

m. cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu

---

fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe şi în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe şi în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările şi completările ulterioare (HG nr.861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pct. (42)).

Scanned with OKEN Scanner

excepţia celor care privesc bunurile reprezentând garanţie bancară pentru creditele utilizate în desfăşurarea activităţii pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractual;

n. pierderile înregistrate la scoaterea din evidenţă a creanţelor incerte sau în litigiu neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion. În această situaţie, contribuabilii care scot în evidenţă clienţii neîncasaţi, sunt obligaţi să comunice în scris acestora scoaterea din evidenţă a creanţelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;

o. cheltuielile de sponsorizare si/sau mecenat şi cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări şi/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, şi ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, precum şi cei care acorda burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

1. este in limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depăşeşte mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

Impozitul pe profit se determină prin aplicarea asupra profitului impozabil a unei cote de impozit unice, actualmente de 16%, cu unele excepţii:

- 10% pentru profitul provenit din vânzarea-cesionarea proprietăţilor imobiliare şi a titlurilor de participare;
- 80% pentru veniturile rămase după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă, în cazul Băncii Naţionale.

Repartizarea profitului şi contabilizarea acestuia

Potrivit reglementărilor legale, societatea comercială poate repartiza profitul brut pentru:

- constituirea de rezerve legale, până la 1/5 din valoarea capitalului social vărsat;
- acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenţi.

Din profitul nerepartizat se constituie ulterior:

- fonduri pentru participarea salariaţilor la profit;
- constituirea de rezerve, altele decât cele legale;
- dividende de plată.

În exemplul nostru, pe baza datelor existente au loc operaţiunile:

Scanned with OKEN Scanner

129	=	1061	3.505,08	3.505,08
Constituit rezerve legale, 5% din profitul brut (70.101,51 lei) = 3.505,08 lei				

La începutul exercițiului financiar următor, se realizează reportarea profitului nerepartizat:

121	=	1171	56.049,74	56.049,74
Înregistrat profitul reportat				

După aprobarea situațiilor financiare în AGA, se decide repartizarea profitului reportat pe destinațiile:

- 80% pentru constituirea de „Alte rezerve", 44.839,79 lei;
- 10% pentru participarea salariaților la profit, 5.604,97 lei;
- 10% pentru dividendele de plată, 5.604,98 lei.

Pe această bază se formulează articolele:

1171	=	1068	44.839,79	44.839,79
Constituit „Alte rezerve"				
1171	=	424	5.604,97	5.604,97
Repartizat profitul pentru participarea salariaților la profit				
1171	=	%	5.604,98	
		457		5.044,48
		446		560,50
Înregistrat dividende de plată și impozitul de 10% aferent acestora				

5.7.6. Întocmirea balanței de verificare finală

este lucrarea prin care se centralizează mișcările de valori pe baza datelor conținute în registrul sistematic Cartea-mare. Spre deosebire de prima balanță, unde conturile de cheltuieli și venituri ale perioadei curente prezentau sold aferent ultimei luni a exercițiului financiar complet (decembrie) sau a lunii în care au fost redactate situațiile financiare, în cea de-a doua balanță, acestea nu mai prezintă sold.

Ele au fost închise prin intermediul contului 121, cu ocazia stabilirii rezultatului contabil.

Balanța de verificare finală este prezentată în continuare în tabelul nr. 5.1.

Notă:

Scanned with OKEN Scanner

• *Raţionamente de spaţiu ne-au determinat să nu includem în carte prima balanţă de verificare.*

• *În coloanele de rulaje ale balanţei de verificare finale sunt consemnate rulajele debitoare şi creditoare cumulate (1 ianuarie – 31 decembrie) inclusiv operaţiunile de regularizare consemnate la închiderea exerciţiului financiar.*

5.7.7. Închiderea conturilor de activ şi de pasiv

presupune redactarea celor două articole clasice prin punerea în funcţiune a contului auxiliar 892 *„Bilanţ de închidere"*.

892	=	**%**	**Σ**	
		129	**activului**	**59.554,82**
		205		**1.315,32**
		.		.
		.		.
		542		**156,38**
Pentru închiderea conturilor de activ				

%	=	**892**		**Σ**
1012			**551.983,06**	**pasivului**
1061			**3.505,09**	
.				
.				
5199			**31,36**	
Pentru închiderea conturilor de pasiv				

5.8. Redactarea conturilor anuale

este o operaţiune laborioasă care presupune agregarea, structurarea şi prelucrarea datelor conţinute în balanţa de verificare finală.

Într-o manieră succintă, prezentăm în continuare modul de sistematizare şi regrupare a informaţiilor în principalele situaţii financiare.

Scanned with OKEN Scanner

BALANŢA DE VERIFICARE FINALĂ

Tabelul 5.1

Simbol cont	Denumire cont	Sold iniţial		Rulaje		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
1011	Capital subscris nevărsat	0,00	214858,63	214858,63	0,00	0,00	0,00
1012	Capital subscris vărsat	0,00	337124,42	0,00	214858,63	0,00	551983,06
1068	Alte rezerve	0,00	7690,28	0,00	44839,79	0,00	52530,07
1061	Rezerve legale	0,00	0,00	0,00	3505,08	0,00	3505,08
1171	Rezultatul reportat	0,00	0,00	56049,74	56049,74	0,00	0,00
1173	Rezultatul reportat-modificarea politicilor contabile	0,00	948080,67	0,00	0,00	0,00	948080,67
121	Profit şi pierdere	0,00	0,00	2418025,90	2477580,72	0,00	59554,82
129	Repartizarea profitului	0,00	0,00	59554.82	0,00	59554.82	0,00
131	Subvenţii pentru investiţii	0,00	9435,53	278,31	2161,32	0,00	11318,53
1511	Provizioane pentru litigii	0,00	868,64	1183,50	300,00	14,86	0,00
1518	Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	0,00	2914,00	14488,48	24611,52	0,00	13037,04
1621	Credite bancare pe termen lung	0,00	11826,54	5006,14	750,74	0,00	7571,14
1624	Credite bancare externe garantate de stat	0,00	38222,18	18549,16	2280,02	0,00	21953,04
1628	Datorii privind credite externe garantate de stat	0,00	6916,45	640,05	21252,66	0,00	27529,05
167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	0,00	1967,24	276,53	138,63	0,00	1829,35
1682	Dobânzi pentru credite bancare pe termen lung	0,00	1168,56	2962,66	2454,19	0,00	660,10
2051	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale achiziţionate	1083,94	0,00	231,38	0,00	1315,32	0,00
2080	Alte imobilizări necorporale	2475,04	0,00	308,97	0,00	2784,00	0,00
2111	Terenuri	360655,27	0,00	0,00	0,00	360655,27	0,00
212	Construcţii	2799034,42	0,00	8917,67	134818,17	2673133,92	0,00
2131	Echipamente tehnologice	1357807,47	0,00	160307,77	166,56	1517948,67	0,00
2132	Aparate şi instalaţii măsurare, control	31491,48	0,00	8896,59	0,00	40388,07	0,00
2133	Mijloace de transport	140085,31	0,00	2480,49	12628,08	129937,72	0,00
2134	Animale şi plantaţii	24,59	0,00	0,00	24,59	0,00	0,00
214	Mobilier, birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane	3535,31	0,00	=VALUE!	0,00	3628,24	0,00
231	Imobilizări corporale în curs	162707,57	0,00	42219,19	52368,24	152558,52	0,00
232	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	3474,74	0,00	1181,40	587,35	4068,80	0,00
261	Titluri de participare în cadrul grupului	4302,44	0,00	13,66	1,13	4314,97	0,00
2678	Alte creanţe imobilizate	200,02	0,00	0,00	0,00	200,02	0,00
2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor şi altor valori asimilate	0,00	276,45	0,00	91,70	0,00	368,15
2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale	0,00	993,25	0,00	379,96	0,00	1373,21
2812	Amortizarea construcţiilor	0,00	2173926,38	110579,73	29170,05	0,00	2092516,70
2813	Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	0,00	815446,46	9850,81	195959,25	0,00	1001554,91
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	0,00	1392,15	0,00	342,37	0,00	1734,52
301	Materii prime	32375,65	0,00	951381,38	907107,37	76649,65	0,00
3021	Materiale auxiliare	32503,81	0,00	182087,08	157797,55	56793,33	0,00
3022	Combustibili	2019,34	0,00	17447,24	16634,94	2831,64	0,00
3024	Piese schimb	30340,96	0,00	50023,57	46292,88	34071,66	0,00
3027	Materiale şi utilaje pentru investiţii	40516,17	0,00	44114,30	43442,78	41187,70	0,00
3028	Alte materiale consumabile	2030,18	0,00	47439,16	46824,30	2645,04	0,00

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaje		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	55060,99	0,00	61395,16	79364,73	37091,42	0,00
308	Diferențe de preț la materii prime și materiale	0,00	2580,48	115353,91	102310,56	10462,87	0,00
331	Produse în curs de execuție	59828,86	0,00	5307,76	0,00	65136,62	0,00
341	Semifabricate	52531,77	0,00	6047910,54	6024698,11	75744,20	0,00
345	Produse finite	135000,80	0,00	3602751,44	3639677,48	98074,76	0,00
346	Produse reziduale	2568,06	0,00	121600,64	118629,25	5539,44	0,00
348	Diferențe de preț la produse	0,00	4780,62	148557,64	149912,94	0,00	3425,32
351	Materii și materiale aflate la terți	2005,85	0,00	23424,62	2141,49	23288,99	0,00
354	Produse aflate la terți	10281,59	0,00	6868,49	8292,50	8857,58	0,00
371	Mărfuri	274,67	0,00	18106,86	18756,77	0,00	375,24
378	Diferențe de preț la mărfuri	0,00	5,77	46,61	26,83	14,02	0,00
381	Ambalaje	867,29	0,00	912,81	946,24	833,85	0,00
388	Diferențe de preț la ambalaje	0,00	51,47	74,43	61,62	0,00	64,27
392	Provizioane pentru deprecierea materialelor	0,00	17885,29	3819,76	4736,88	0,00	18802,41
393	Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție	0,00	6970,58	6900,82	0,00	0,00	69,76
394	Provizioane pentru deprecierea produselor	0,00	26454,21	22437,47	2708,81	0,00	6725,55
395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	0,00	154,17	1100,00	0,00	945,83	0,00
401	Furnizori materii prime și materiale	0,00	594008,68	2186588,94	1968347,89	0,00	375767,62
404	Furnizori de imobilizări	0,00	45081,90	64585,95	39964,67	0,00	20460,62
408	Furnizori-facturi nesosite	0,00	124234,80	92218,33	120817,13	0,00	152833,59
409	Furnizori-debitori	35731,44	0,00	115,20	1797,71	34048,93	0,00
4111	Clienți	408425,68	0,00	2098976,89	2160863,21	346539,36	0,00
4118	Clienți incerți	21872,84	0,00	3567,99	2271,78	23169,05	0,00
418	Clienți-facturi de întocmit	17862,18	0,00	361433,04	147206,06	232089,16	0,00
419	Clienți-creditori	0,00	117461,39	697578,71	750438,62	0,00	170321,29
421	Personal salarii datorate	0,00	5798,43	230084,22	224386,24	0,00	100,46
423	Personal, ajutoare materiale datorate	0,00	304,55	5569,49	5264,94	0,00	0,00
424	Participarea personalului la profit	0,00	386,97	0,00	5604,98	0,00	5991,95
425	Avansuri acordate personalului	0,00	4392,29	58132,17	53745,14	0,00	5,27
426	Drepturi de personal neridicate	0,00	20,16	87,37	124,65	0,00	57,44
427	Reținere din remunerații datorate terților	0,00	5361,36	129972,04	137365,91	0,00	12755,24
4281	Alte datorii în legătură cu pers.	0,00	1005,25	1005,25	0,00	0,00	0,00
4282	Alte creanțe în legătură cu pers.	29,99	0,00	4160,66	709,38	3481,27	0,00
4283	Debitori reținere rate apartament	0,00	0,00	201,26	201,26	0,00	0,00
4311	Contribuția unității la asigurări sociale	0,00	9975,85	136,55	60519,35	0,00	70358,65
4312	Contribuția personalului la asigurările sociale	0,00	4319,89	27328,95	25580,31	0,00	2571,25
4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	2724,59	0,00	15915,06	0,00	18639,65
4314	Contribuția angajaților la asigurările sociale	0,00	2686,56	16525,48	15585,49	0,00	1746,57
4371	Contribuția unității la fondul de șomaj	0,00	1932,19	0,00	11264,75	0,00	13196,94
4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj	0,00	220,63	1412,73	1343,08	0,00	150,98
441	Impozitul pe profit	0,00	0,00	0,00	10546,69	0,00	10546,69
4423	T.V.A. de plată	0,00	5182,36	2698,41	23141,22	0,00	25625,17
4424	T.V.A. de recuperat	0,00	0,00	2672,45	2672,45	0,00	0,00
4426	T.V.A. deductibilă	0,00	0,00	126738,70	126738,70	0,00	0,00
4427	T.V.A. colectată	0,00	0,00	146002,40	146002,40	0,00	0,00
4428	T.V.A. neexigibilă	6075,91	0,00	6589,93	1780,38	10885,47	0,00

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaje		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
444	Impozitul pe salarii	0,00	4382,30	28543,63	27498,32	0,00	3336,99
446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	0,00	30691,33	26488,33	24431,46	0,00	28634,46
447	Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate	0,00	1383,96	10520,91	9709,03	0,00	572,08
4481	Alte datorii față de bugetul statului	0,00	0,00	7,13	7,13	0,00	0,00
4483	Majorări de întârziere	0,00	16204,96	7696,50	186,89	0,00	8695,35
457	Dividende de plata	0,00	53,77	0,00	5044,48	0,00	5098,25
45811	Decontări din operații în participație-pasiv	0,00	226,09	0,00	0,00	0,00	226,09
4582	Decontări din operații în participație-activ	12,67	0,00	0,00	0,00	12,67	0,00
461	Debitori diverși	11265,45	0,00	2733,09	1166,79	12831,75	0,00
462	Creditori diverși	0,00	29906,87	23770,98	5205,98	0,00	11341,87
471	Cheltuieli înregistrate în avans	4371,30	0,00	21725,96	12273,93	13823,33	0,00
472	Venituri înregistrate în avans	0,00	6411,50	901,51	2732,17	0,00	8242,16
473	Decontări din operațiuni în curs de clarificare	174,01	0,00	480,37	205,71	448,67	0,00
491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți	0,00	46265,69	9127,84	20252,52	0,00	57390,37
496	Provizioane pentru deprecierea creanțelor debitori diverși	0,00	4038,68	5,80	1287,02	0,00	5319,90
5081	Alte titluri de plasament	0,00	0,00	237619,45	227475,14	10144,31	0,00
5112	Cecuri de încasat	44,17	0,00	19036,56	19080,73	0,00	0,00
5121	Conturi la bănci în lei	10209,32	0,00	2479523,61	2468145,14	21587,79	0,00
5124	Conturi la bănci în valută	91203,34	0,00	5301109,38	5375167,81	17144,91	0,00
5125	Sume în curs decontare	0,00	0,00	1175061,46	1175061,46	0,00	0,00
5186	Dobânzi de plătit	0,00	0,00	20,97	20,97	0,00	0,00
5187	Dobânzi de încasat	24,94	0,00	1653,71	1656,42	22,23	0,00
5191	Credite bancare pe termen scurt	0,00	31540,51	586566,19	621764,84	0,00	66739,16
5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	0,00	53209,07	54493,11	1284,04	0,00	0,00
5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	0,00	1070,61	3598,93	2731,99	0,00	203,68
5199	Credit de la acționari	0,00	179869,07	4480,08	138225,81	0,00	313614,80
5311	Casa în lei	4446,57	0,00	49021,37	53423,37	44,57	0,00
5314	Casa devize	0,00	0,00	708,97	708,97	0,00	0,00
5321	Timbre fiscale și poștale	1,55	0,00	9,57	6,26	4,85	0,00
5412	Acreditive în lei	25501,35	0,00	54834,08	80335,43	0,00	0,00
542	Avansuri de trezorerie	6,39	0,00	911,57	761,58	156,38	0,00
601	Cheltuieli cu materii prime	0,00	0,00	984581,90	984581,90	0,00	0,00
6021	Cheltuieli cu materiale auxiliare	0,00	0,00	166396,56	166396,56	0,00	0,00
6022	Cheltuieli privind combustibilii	0,00	0,00	18013,34	18013,34	0,00	0,00
6024	Cheltuieli privind piesele de schimb	0,00	0,00	40791,55	40791,55	0,00	0,00
6025	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat	0,00	0,00	0,37	0,37	0,00	0,00
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	51990,45	51990,45	0,00	0,00
6029	Cheltuieli cu ambalaje	0,00	0,00	521,41	521,41	0,00	0,00
603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	25716,79	25716,79	0,00	0,00
605	Cheltuieli privind energia și apa	0,00	0,00	235905,95	235905,95	0,00	0,00
607	Cheltuieli privind mărfurile	0,00	0,00	18449,49	18449,49	0,00	0,00
608	Cheltuieli privind ambalajele	0,00	0,00	75,00	75,00	0,00	0,00
611	Cheltuieli de întreținere și reparații	0,00	0,00	4729,91	4729,91	0,00	0,00
612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	0,00	0,00	440,01	440,01	0,00	0,00
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	0,00	0,00	11430,22	11430,22	0,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaje		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările	0,00	0,00	175,81	175,81	0,00	0,00
621	Cheltuieli cu colaboratorii	0,00	0,00	112,32	112,32	0,00	0,00
622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	0,00	0,00	57709,56	57709,56	0,00	0,00
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	0,00	0,00	2298,91	2298,91	0,00	0,00
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal	0,00	0,00	38803,09	38803,09	0,00	0,00
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	0,00	0,00	1173,75	1173,75	0,00	0,00
626	Cheltuieli poştale şi telecomunicaţii	0,00	0,00	955,45	955,45	0,00	0,00
627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	0,00	0,00	5493,50	5493,50	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	0,00	0,00	58656,40	58656,40	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	0,00	0,00	21514,28	21514,28	0,00	0,00
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	0,00	0,00	222165,75	222165,75	0,00	0,00
6451	Contribuţia unităţii la asigurările sociale	0,00	0,00	63334,82	63334,82	0,00	0,00
6452	Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj	0,00	0,00	11264,75	11264,75	0,00	0,00
6453	Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	0,00	15778,51	15778,51	0,00	0,00
654	Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	0,00	0,00	8,36	8,36	0,00	0,00
658	Alte cheltuieli de exploatare	0,00	0,00	66449,53	66449,53	0,00	0,00
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	0,00	0,00	100478,54	100478,54	0,00	0,00
666	Cheltuieli privind dobânzile	0,00	0,00	5137,43	5137,43	0,00	0,00
668	Alte cheltuieli financiare	0,00	0,00	1231,63	1231,63	0,00	0,00
6811	Cheltuieli de exploatare-amortizare a imobilizărilor	0,00	0,00	121797,13	121797,13	0,00	0,00
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	0,00	0,00	24885,99	24885,99	0,00	0,00
6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor imobilizate	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	27111,45	27111,45	0,00	0,00
6864	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	1899,31	1899,31	0,00	0,00
6911	Cheltuieli cu impozitul pe profit curent	0,00	0,00	10546,69	10546,69	0,00	0,00
701	Venituri din vânzarea produselor finite	0,00	0,00	2223892,97	2223892,97	0,00	0,00
703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	0,00	0,00	16926,83	16926,83	0,00	0,00
704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	0,00	0,00	19889,61	19889,61	0,00	0,00
706	Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	0,00	0,00	2946,38	2946,38	0,00	0,00
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	0,00	0,00	18374,19	18374,19	0,00	0,00
7085	Alte venituri din activităţi diverse	0,00	0,00	452,97	452,97	0,00	0,00
7110 1	Închidere variaţia stocurilor	0,00	0,00	21016,98	0,00	21016,98	0,00
711	Variaţia stocurilor	0,00	0,00	9710037,54	9731054,53	0,00	21016,98

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaje		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
754	Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	48298,58	48298,58	0,00	0,00
7642	Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt	0,00	0,00	1129,03	1129,03	0,00	0,00
765	Venituri din diferențe de curs valutar	0,00	0,00	61530,21	61530,21	0,00	0,00
766	Venituri din dobânzi	0,00	0,00	3151,72	3151,72	0,00	0,00
767	Venituri din sconturi obținute	0,00	0,00	792,08	792,08	0,00	0,00
768	Alte venituri financiare	0,00	0,00	115,50	115,50	0,00	0,00
7812	Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	0,00	0,00	15674,35	15674,35	0,00	0,00
7814	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	42789,63	42789,63	0,00	0,00
7864	Venituri financiare din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	599,68	599,68	0,00	0,00
	TOTAL	**5962342,66**	**5962342,66**	**45289430,41**	**45289430,41**	**6239079,29**	**6239079,29**

5.8.1. Elaborarea bilanțului

Bilanțul este cea mai completă și complexă situație financiară anuală care prezintă în etalon bănesc situația patrimoniului firmei în două perioade distincte: sfârșitul exercițiului comparativ cu începutul exercițiului, respectiv, exercițiul precedent și cel curent. Sistematizarea și evaluarea posturilor în bilanț presupune efectuarea în anumite situații a unor operații de agregare și rectificare a valorilor. Bunăoară, în cazul activelor imobilizate, din valoarea soldului final debitor al acestora se scade soldul final creditor al amortizărilor și al provizioanelor aferente. Spre exemplu, pentru contul 213 *„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”*, relația este: 213 – 2813 – 2913

În mod similar se procedează și în situația activelor circulante unde, din valoarea acestora se deduc diferențele de preț (dacă întreprinderea utilizează prețul prestabilit), respectiv, provizioanele pentru deprecierile reversibile. La contul 301 *„Materii prime“* intervine relația 301 – 308 – 391.

Modul de calcul și agregare (regrupare) a sumelor este indicat atât în formularul tip de bilanț prin colaționarea rândurilor, cât și prin normele metodologice de completare a acestor documente.

Scanned with OKEN Scanner

Indicatorii primari se transpun direct din balanţa finală în structura bilanţului. Se încadrează în această categorie indicatorii *„Cheltuieli în avans"*, *„Venituri în avans"*, *„Rezerve din reevaluare"* etc.

Indicatorii de însumare sau *derivaţi* se obţin prin cumularea sumelor aparţinând mai multor indicatori primari. Bunăoară, *Activele imobilizate totale* rezultă din adunarea a trei indicatori primari: imobilizări necorporale, corporale şi financiare. În urma prelucrării datelor din balanţa de verificare finală se obţine bilanţul sistematizat, prezentat în tabelul 5.2.

5.8.2. Elaborarea „Contului de profit şi pierdere"

Potrivit S.I.C. performanţa întreprinderii este exprimată prin intermediul unei situaţii financiare distincte, respectiv *„Contul de profit şi pierdere"*. În acest scop, cheltuielile şi veniturile perioadei curente, consemnate în clasele VI şi VII, sunt prelucrate şi sistematizate separat în cele două părţi ale contului de rezultate 121, (cheltuielile în debit şi veniturile în credit). Structurarea cheltuielilor şi veniturilor pe cele trei activităţi principale ale firmei permite determinarea unor indicatori esenţiali pe diferite nivele de agregare, după cum urmează:

- *Rezultatul din exploatare (profit sau pierdere)* = *Venituri din exploatare* – *Cheltuieli din exploatare*
- *Rezultatul financiar (profit sau pierdere)* = *Venituri financiare* – *Cheltuieli financiare*
- *Rezultatul extraordinar (profit sau pierdere)* = *Venituri extraordinare* – *Cheltuieli extraordinare*

Complementar, se obţin şi indicatorii:

- $\text{Rezultatul curent} = \begin{bmatrix}\text{Venituri din exploatare} \\ + \text{Venituri financiare}\end{bmatrix} - \begin{bmatrix}\text{Cheltuieli din exploatare} \\ + \text{Cheltuieli financiare}\end{bmatrix}$
- *Rezultatul brut (contabil) = Venituri totale – Cheltuieli totale*
- *Rezultatul net = Rezultatul brut – Impozitul pe profit*

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.2

JUDEŢUL _____
UNITATEA _____
ADRESA loc._____, sector____
str._____, nr. ____
bl._____, ap._____, sc._____
TELEFONUL _____FAXUL_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI _____

FORMA DE PROPRIETATE__
ACTIVITATEA PREPONDERENTĂ (denumire grupă CAEN)
_____
COD GRUPĂ CAEN ____
CODUL FISCAL _____

BILANŢ

încheiat la data de 31 decembrie _____

lei

	Denumire indicator	Nr. Rd.	Sold la Începutul anului	Sold la Sfârşitul anului
A		B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE**		0	0
	1. Cheltuieli de constituire (ct. 201-2801)	01	0	0
	2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203-2803-2903)	02	0	0
	3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale (ct. 2051+2052+208-2805-2808-2905-2908)	03	2289	2358
	4. Fondul comercial (ct. 2071-2807-2907-2075)	04	0	0
	5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs (ct. 233+234-2933)	05	0	0
	TOTAL: (rd. 01 la 05)	06	2289	2358
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE		0	0
	1. Terenuri şi construcţii (ct. 211+212-2811-2812-2911-2912)	07	985763	941273
	2. Instalaţii tehnice şi maşini (ct. 213-2813-2913)	08	713962	686720
	3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier (ct. 214-2814-2914)	09	2143	1894
	4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs (ct. 231+232-2931)	10	166182	156627
	TOTAL: (rd. 07 la 10)	11	1868051	1786513
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE		0	0
	1. Acţiuni deţinute la entităţi afiliate (ct. 261-2961)	12	4302	4315
	2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate (ct. 2671+2672-2965)	13	0	0
	3. Interese de participare (ct. 263-2962)	14	0	0
	4. Împrumuturi acordate entităţilor cu interese de participare (ct. 2673+2674-2965)	15	0	0
	5. Investiţii deţinute ca imobilizări (ct. 265-2963)	16	0	0
	6. Alte împrumuturi (ct. 2675+2676+2678+2679-2966-2968)	17	200	200
	TOTAL: (rd. 12 la 18)	18	4503	4515
I.	**ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 06+11+18)**	19	1874843	1793386

Scanned with OKEN Scanner

STOCURI	1. Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301+3021+3022+3023+3024+3025+3026+ 3028+303+/-308+351+358+381+/-388-391-3921 -3922-3951-3958-398)	20	177203	266990
	2. Producţia în curs de execuţie (ct. 331+332+341+/-3481+3541-393-3941-3952)	21	105390	140811
	3. Produse finite şi mărfuri (ct. 345+346+/-3485+/-3486+3545+3546+356 +357+361+/-368+371+/-378-3945-3946-3953 -3954-3956-3957-396-397-4428)	22	116730	102906
	4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23	35731	34049
	TOTAL: (rd. 20 la 23)	**24**	**435055**	**544755**
B. ACTIVE CIRCULANTE	**II. CREANŢE**			
	1. Creanţe comerciale (ct. 4092+4111+4118+413+418-491)	25	401895	544407
	2. Sume de încasat de la entităţile afiliate (ct. 4511+4518-4951)	26	0	0
	3. Sume de încasat de la entităţi cu interese de participare (ct. 4521+4528-4952)	27	0	0
	4. Alte creanţe (ct.425+4282+431+437+4382 +441+4424+4428+444+445+446+447+ 4482+4582 +461+473-496+5187)	28	13544	22362
	5. Creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat (ct. 456-4953)	29	0	0
	TOTAL: (rd. 25 la 29)	**30**	**415439**	**566769**
	III. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT		0	0
	1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 501-591)	31	0	0
	2. Alte investiţii financiare pe termen scurt (ct. 505+506+508-595-596-598+5113+5114)	32	0	10144
	TOTAL: (rd. 31 + 32)	**33**	0	10144
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+5121+5124+5125+5311+5314+5321+5322 +5323+5328+5411+5412+542)	34	131413	38939
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 24+30+33+34)	**35**	981907	1160607
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)**	36	4371	13823
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN	1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct. 161+1681-169)	37	0	0
	2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191 +5192+5198)	38	265689	380558
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39	117461	170321
	4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)	40	763325	549062
	5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	41	0	0
	6. Sume datorate societăţilor din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	42	0	0
	7. Sume datorate privind interesele de participare ct. 1662+1686+2692+4521+4528)	43	0	0

Scanned with OKEN Scanner

	8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423+424 +426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428 +444+446+447+4481+4551+4558+456+457+4581+ 462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	44	127160	219651
	TOTAL: (rd. 37 la 44)	45	1273636	1319592
	E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV, DATORII CURENTE NETE (rd. 35+36-45-62)	46	303205	164723
	F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 19+46)	47	1571638	1628664
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct. 161+1681-169)	48	0	0
	2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191 +5192+5198)	49	60101	59543
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50	0	0
	4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)	51	0	0
	5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	52	0	0
	6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	53	0	0
	7. Sume datorate entităţilor cu interese de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)	54	0	0
	8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423+424 +426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428 +444+446+447+4481+4551+4558+456+457+4581 +462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	55	0	0
	TOTAL: (rd. 48 la 55)	56	60101	59543
H. PROVIZIOANE	**H. PROVIZIOANE**		0	0
	1. Provizioane pentru pensii şi alte obligaţii similare (ct.1515)	57	0	0
	2. Provizioane pentru impozite (ct.1516)	58	0	0
	2. Alte provizioane (ct. 1511+1512+1513+1514+1518)	59	3783	13022
	TOTAL PROVIZIOANE: (rd. 57 la 59)	60	3783	13022
	I. VENITURI ÎN AVANS (ct. 472 + 131)	63	15847	19561
J. CAPITAL ŞI REZERVE	**I. CAPITAL din care:**			
	- capital subscris nevărsat (ct. 1011)	64	214859	0
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)	65	337124	551983
	- patrimoniul regiei (ct. 1015)	66	0	0
	TOTAL CAPITAL (rd.63 la 66)	67	551983	551983
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68	0	0
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	69	0	0
	IV. REZERVE (ct. 106) (rd. 71 la 74)			
	1. Rezerve legale (ct. 1061)	70	0	3505
	2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	71	0	0
	3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)	72	0	0

Scanned with OKEN Scanner

	4. Alte rezerve (1068)	73	7690	52530
	TOTAL REZERVE (rd. 70 la 73)	74	7690	56035
	Acţiuni proprii (ct.109)	75	0	0
	Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.141)	76	0	0
	Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.149)	77	0	0
	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (Ă)		0	0
	(ct. 117) Sold C	78	948081	948081
	Sold D	79	0	0
	VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIŢIULUI Sold C	80	0	59555
	(ct. 121) Sold D	81	0	0
	Repartizarea profitului (ct. 129)	82	0	59555
	TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 67+68+69+74-75+76-77+78-79+80-81-82)	83	1507754	1556099
	Patrimoniul public (ct. 1016)	84	0	0
	TOTAL CAPITALURI (rd. 83+84)	85	1507754	1556099
	ADMINISTRATOR, Numele, prenumele Semnătura şi ştampila unităţii		ÎNTOCMIT, Numele, prenumele şi semnătura	

Structura Contului de profit şi pierdere este prezentată în tabelul 5.3.

Tabelul 5.3

	CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE			
	AN _____			
20				**- lei -**
	Denumirea indicatorului	**Nr. rd.**	**Exerciţiul financiar precedent**	**curent**
A		**B**	**1**	**2**
VENITURI DIN EXPLOATARE	1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)	01	1725301	2282483
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02	1699040	2264109
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03	26262	18374
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	04	0	0
	2. Variaţia stocurilor Sold C	05	68209	21017
	(ct. 711) Sold D	06	0	0
	3. Producţia imobilizată (ct. 721+722)	07	124	0
	4. Alte venituri din exploatare ct. 758+7417)	08	11662	48299
I.	**VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01+05-06+07+08)**	09	1805297	2351799
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	5.a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601+602-7412)	10	896037	1262296
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+ 608)	11	21212	25792
	b) Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apa) (ct. 605-7413)	12	243983	235906
	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	13	25964	18450

Scanned with OKEN Scanner

	6. Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16)	14	261856	312544
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	a) Salarii (ct. 641-7414)	15	172831	222166
	b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială (ct. 645-7415)	16	89025	90378
	7.a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 18-19)	17	66544	121797
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	18	66544	121797
	a.2) Venituri (ct. 7813+7815)	19	0	0
	7.b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21-22)	20	26836	(15670)
	b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	21	28114	27120
	b.2) Venituri (ct. 754+7814)	22	1278	42790
	8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23	142257	269943
	8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	24	105650	181979
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	25	36608	21514
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658)	26	0	66450
	Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28-29)	27	159	9212
	Cheltuieli (ct. 6812)	28	159	24886
	Venituri (ct. 7812)	29	0	15674
	CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 10 la 14+17+21+23+27)	30	**1684847**	**2240268**
	REZULTATUL DIN EXPLOATARE: - Profit (rd. 09-30)			
	- Profit (rd. 09-30)	31	120449	111530
	- Pierdere (rd. 30-09)	32	0	0
VENITURI FINANCIARE	9. Venituri din interese de participare (ct. 7613+7614+7615+7616)	33	1005	0
	- din care, în cadrul grupului	34	0	0
	10. Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe ce fac parte din activele imobilizate (ct. 7611+7612)	35	0	0
	- din care, în cadrul grupului	36	0	0
	11. Venituri din dobânzi (ct. 766)	37	4972	3152
	- din care, în cadrul grupului	38	0	0
	Alte venituri financiare		0	0
	(ct. 7617+762+763+764+765+767+768+788)	39	6438	63567
III.	**VENITURI FINANCIARE - TOTAL**		0	0
	(rd. 33+35+37+39)	40	12414	66719
CHELTUIELI FINANCIARE	12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare		0	0
	şi a investiţiilor financiare deţinute		0	0
	ca active circulante (rd. 42-43)	41	0	1300
	Cheltuieli (ct. 686)	42	0	1899
	Venituri (ct. 786)	43	0	600
	13. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666-7418)	44	32303	5137
	- din care, în cadrul grupului	45	0	0
	Alte cheltuieli financiare		0	0
	(ct. 663+664+665+667+668+688)	46	100561	101710
IV.	**CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL**		0	0

Scanned with OKEN Scanner

	(rd. 41+44+46)	47	132864	108147
B.	**REZULTATUL FINANCIAR:**		0	0
	- Profit (rd. 40-47)	48	0	0
	- Pierdere (rd. 47-40)	49	120449	41429
C.	**14. REZULTATUL CURENT:**		0	0
	- Profit (rd. 31+48)	50	0	70102
	- Pierdere (rd. 32+49)	51	120449	0
	15. Venituri extraordinare (ct. 771)	52	0	0
	16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	53	0	0
D.	**17. REZULTATUL EXTRAORDINAR:**		0	0
	- Profit (rd. 52-53)	54	0	0
	- Pierdere (rd. 53-52)	55	0	0
V.	**VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)**	56	1817711	2418517
VI.	**CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)**	57	1817711	2348416
E.	**REZULTATUL BRUT:**		0	0
	- Profit (rd. 56-57)	58	0	70102
	- Pierdere (rd. 57-56)	59	0	0
VII.	**18. IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691-791)**	60	0	10547
	19. Alte cheltuieli cu impozite care nu apar		0	0
	în elementele de mai sus (ct. 698)	61	0	0
F.	**20. REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI FINANCIAR:**			
	- Profit	62		59555
	- Pierdere	63	0	0
G.	**21. Rezultatul pe acţiune**			0
	- de bază	64		0
	- diluat	65		0

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele,
prenumele
şi semnătura

5.8.3. Situaţia fluxurilor de trezorerie

În economia întreprinderii, nu toate încasările reprezintă neapărat venituri, aşa cum plăţile nu semnifică întotdeauna cheltuieli. Unele cheltuieli generează plăţi, în timp ce altele nu sunt urmate de plăţi efective (vezi *includerea pe costuri a cheltuielilor privind amortismentele, provizioanele* etc). Deducem de aici că bilanţul şi contul 121 nu oferă suficiente informaţii despre modul de gestionare a trezoreriei întreprinderii. Pornind de la aceste considerente, IAS 7 *„Situaţiile fluxurilor de numerar"* recomandă necesitatea întocmirii *„Situaţiei fluxurilor de trezorerie"*. Potrivit acestei reglementări, ***fluxurile de numerar*** *reprezintă intrările sau ieşirile de numerar sau echivalente ale acestora.*

Echivalentele de numerar reprezintă, în aceeaşi abordare, *investiţii financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi al căror risc de schimbare din punct de vedere valoric este nesemnificativ.*

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia fluxurilor de numerar are rolul de a raporta fluxurile de această natură aferente unei perioade, structurate pe activităţi distincte: exploatare, investiţie şi finanţare, inclusiv creşterea netă a numerarului sau echivalentelor de numerar obţinute prin compararea situaţiilor existente la începutul şi la sfârşitul exerciţiului. Precizăm că această componentă a situaţiilor financiare este opţională pentru entităţile care nu sunt obligate să aplice Standardele Internaţionale de Contabilitate. Structura acestei situaţii financiare este prezentată în continuare.

Situaţia fluxurilor de trezorerie
la data de 31 decembrie ..... – exemplu

a) Metoda directă

Fluxuri de numerar din activităţi de exploatare:

– încasările în numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;
– încasările în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii;
– plăţile în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii;
– plăţile în numerar către şi în numele angajaţilor;
– plăţile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activităţile de investiţii şi de finanţare.

Fluxuri de numerar din activităţi de investiţii:

– plăţile în numerar pentru achiziţionarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung;
– încasările de numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalaţii şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;
– plăţile în numerar pentru achiziţia de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi;
– încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi;
– avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părţi;
– încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părţi.

Fluxuri de numerar din activităţi de finanţare:

– veniturile în numerar din emisiunea de acţiuni şi alte instrumente de capital propriu;
– plăţile în numerar către acţionari pentru a achiziţiona sau a răscumpăra acţiunile întreprinderii;
– veniturile în numerar din emisiunea de obligaţiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi;
– rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
– plăţile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligaţiilor legate de o operaţiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar – total

Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

b) Metoda indirectă

Fluxuri de numerar din activităţi de exploatare:

– rezultat net;
– modificările pe parcursul perioadei ale capitalului circulant;
– ajustări pentru elementele nemonetare şi alte elemente incluse la activităţile de investiţii sau de finanţare.

Fluxuri de numerar din activităţi de investiţii:

Scanned with OKEN Scanner

– plăţile în numerar pentru achiziţionarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung;
– încasările de numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalaţii şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung;
– plăţile în numerar pentru achiziţia de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi;
– încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu şi de creanţă ale altor întreprinderi;
– avansurile în numerar şi împrumuturile efectuate către alte părţi;
– încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor efectuate către alte părţi.

Fluxuri de numerar din activităţi de finanţare:

– veniturile în numerar din emisiunea de acţiuni şi alte instrumente de capital propriu;
– plăţile în numerar către acţionari pentru a achiziţiona sau a răscumpăra acţiunile întreprinderii;
– veniturile în numerar din emisiunea de obligaţiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi;
– rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
– plăţile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligaţiilor legate de o operaţiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar – total
Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

5.8.4. Situaţia modificărilor capitalului propriu

este obligatorie numai pentru entităţile care îndeplinesc cel puţin două din cele trei condiţii impuse de prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005. Indicator esenţial al bonităţii unei societăţi, această componentă a situaţiilor financiare prezintă soldurile de deschidere şi închidere pentru capitalul social, primele de capital, fiecare rezervă, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului şi modificările acestora. Această situaţie financiară conţine informaţii referitoare la elementele menţionate, după cum urmează:

- suma la începutul exerciţiului financiar;
- sumele transferate în sau din cont în timpul exerciţiului;
- natura, sursa sau destinaţia oricăror astfel de transferuri;
- suma rămasă la sfârşitul exerciţiului financiar.

Pe baza datelor conţinute în exemplul nostru, prezentăm în continuare conţinutul acestei situaţii financiare.

Scanned with OKEN Scanner

SITUAŢIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU LA 31 DECEMBRIE

(în conformitate cu O.M.F. nr. 1752/2005)

- lei -

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creşteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie
		Total, din care	prin transfer	Total, din care	prin transfer	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris total din care :	551.983	214.857	-	214.857	-	551.983
Patrimoniul regiei						
Prime de capital	-	-	-	-	-	-
Rezerve din reevaluare	-	-	-	-	-	-
Rezerve legale	-	3.505	-	-	-	3.505
Rezerve statutare sau contractuale	-	-	-	-	-	-
Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare	-	-	-	-	-	-
Alte rezerve	7.690	44.840	-	-	-	52.530
Acţiuni proprii	-	-	-	-	-	-
Rezultatul reportat *- Profit nerepartizat* *- Pierdere neacoperită*	-	- -	- -	- -	- -	-
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29 *- Sold creditor* *- Sold debitor*	948.080	- -	- -	- -	- -	948.080
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile *- Sold creditor* *- Sold debitor*	- -	- -	- -	- -	- -	- -
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE	-	-	-	-	-	-
- Sold debitor						
- Sold creditor						
Profitul sau pierderea exerciţiului financiar *- Sold creditor* *- Sold debitor*	- -	- 59.555	- -	- -	- -	- 59.555
Repartizarea profitului	-	59.555	-	-	-	59.555
Total	***1.507.754***	***263.202***		***214.857***		***1.556.099***

ADMINISTRATOR,
(nume, prenume, semnătura, ştampila companiei)

ÎNTOCMIT DE,
(nume, prenume, semnătura)

Scanned with OKEN Scanner

5.8.5. Note explicative la situaţiile financiare anuale

este componenta situaţiilor financiare care asigură furnizarea unor informaţii suplimentare pentru edificarea utilizatorului de informaţie. Elemente esenţiale conţinute în celelalte situaţii financiare, în special, în bilanţ, sunt dezvoltate şi completate în notele explicative. Prin intermediul lor sunt precizate informaţii referitoare la:

- numele întreprinderii care face raportarea;
- data la care s-au încheiat situaţiile financiare sau perioada la care acestea se referă;
- moneda în care sunt întocmite situaţiile financiare;
- exprimarea etalonului de raportare (mii lei, milioane etc.).

Reglementările româneşti structurează problematica notelor explicative într-un număr de zece domenii dispuse în următoarea succesiune:

1. Active imobilizate.
2. Provizioane.
3. Repartizarea profitului.
4. Analiza rezultatului din exploatare.
5. Situaţia creanţelor şi datoriilor.
6. Principii, politici şi metode contabile.
7. Participaţii şi surse de finanţare.
8. Informaţii privind salariaţii şi membrii organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere.
9. Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari.
10. Alte informaţii.

Structura notelor redactate pe datele exemplului nostru este prezentată în continuare.

Scanned with OKEN Scanner

Nota 1:

Active imobilizate

lei

Elemente de active *)	Valoarea brută **) Sold la 1 ianuarie	Creşteri	Reduceri	Sold la 31 decembrie	Ajustări de valoarei ***) (amortizare şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare) Sold la 1 ianuarie	Deprecierea înregistrată în cursul exerciţiului	Reduceri sau reluări	Sold la 31 decembrie
0	1	2	3	4=1+2-3	5	6	7	8=5+6-7
Imob. necorporale	0	0	0	0	0	0	0	0
Conces., brevete, alte drepturi şi valori similare	3559	540	0	4099	1270	472	0	1741
	0	0	0	0	0	0	0	0
Imob. corporale	0	0	0	0	0	0	0	0
Teren, construcţii	3159690	8918	134818	3033789	2173926	29170	110580	2092517
Instalaţii th., maşini	1529409	170085	12798	1686695	815447	195959	9851	1001555
Alte instalaţii, utilaje, mobilier	3535	93	0	3628	1392	342	0	1735
Avans, imob. în curs	166182	43401	52956	155627	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0	0	0
Imobilizări financiare	0	0	0	0	0	0	0	0
Titluri particip. cadr. grup	4302	14	1	4315	0	0	0	0
Alte creanţe	200	0	0	200	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	4866877	223050	200573	4888354 -	2992035	225943	120431	3097548

Nota 2:

Provizioane

lei

Denumirea provizionului		Sold la 1 ianuarie	Transferuri în cont	Transferuri din cont	Sold la 31 decembrie
0		1	2	3	4=1+2-3
1511000	Provizioane pt. litigii	869	300	1184	-15
1518000	Alte provizioane pt. riscuri şi ch.	2914	24612	14489	13037
3920000	Provizioane pentru deprecierea materialelor	17885	4737	3820	18802
3930000	Provizioane depr. prod. în curs de exec.	6971	0	6901	70
3940000	Provizioane depr. produselor	26454	2709	22438	6726
3950000	Provizioane depr. stoc. aflate la terţi	154	0	1100	-946
4910000	Provizioane pentru deprec. creanţe-clienţi	46266	20253	9128	57390
4960000	Provizioane pentru deprec. creanţe-deb. diverşi	4039	1287	6	5320
	TOTAL	105551	53897	59064	100384

Nota 3 :

Repartizarea profitului

lei

Destinaţia	Suma
Profit net de repartizat :	59555
- rezerva legală	3505
- acoperirea pierderii contabile	
- dividende	
Profit nerepartizat	56050

Scanned with OKEN Scanner

Nota 4 :

Analiza rezultatului din exploatare

lei

Indicatorul	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă	1725301	2282483
2. Costul bunurilor vândute şi al serviciilor prestate (3+4+5)	1406848	1870624
3. Cheltuielile activităţii de bază	1002484	1332959
4. Cheltuielile activităţilor auxiliare	252727	336040
5. Cheltuielile indirecte de producţie	151636	201624
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1-2)	318454	411859
7. Cheltuielile de desfacere	75818	100812
8. Cheltuieli generale de administraţie	202182	268832
9. Alte venituri din exploatare	79995	69316
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8+9)	120449	111531

Nota 5:

Situaţia creanţelor şi datoriilor

lei

Creanţe	Sold la 31 decembrie (col. 2+3)	Termen de lichiditate	
		sub 1 an	peste 1 an
0	1	2	3
Total, din care :	566749	566749	
Clienţi	346539	346539	
Clienţi incerţi	23169	23169	
Clienti incerţi	-	-	
Clienţi-facturi de întocmit	232089	232089	
Proviz. pt. deprec. creanţe-clienţi	(57390)	(57390)	
Alte creanţe în legătură cu pers.	3481	3481	
Debitori ret. rate apart.	-	-	
T.V.A. de recuperat	-	-	
T.V.A. neexigibilă	10886	10886	
Dec. din op. în partic-activ	13	13	
Debitori diverşi	12832	12832	
Dec. din op. în curs de clarificare	449	449	
Proviz. pt. deprec. creanţe-deb. divers	(5320)	(5320)	
Dobânzi de încasat	2	2	
	566749	566749	

Datorii	Sold la 31 decembrie (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
0	1	2	3	4
Total, din care :	1E+07	1.3E+07	595427	
Credite bancare pe termen scurt		66739		
Credite ban. pe term. scurt neramb. sc		0		
Credite ban. pe term. scurt neramb. sc.		0		
Dob. af. creditelor bancare pe term. sc		204		
Credit de la acţionari		313615		
Clienţi-creditori		170321		
Furnizori materii prime şi mat.		375768		
Furnizori de imobilizări		20461		
Furnizori-facturi nesosite		152834		

Scanned with OKEN Scanner

Personal salarii datorate	101	
Personal, ajutoare materiale datorate	0	
Participarea personalului la profit	5992	
Avansuri acordate personalului	5	
Drepturi de personal neridicate	57	
Reţineri din remuneraţii dat. terţi	12755	
Alte datorii în legătură cu pers.	0	
Contr. unit. la asig. soc.	70359	
Contrib. personalului la asig. Sociale	2571	
Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	18640	
Contrib. angajaţilor la asig. soc.	1747	
Contrib. unităţii la fd. de şomaj	13197	
Contrib. personalului la fd. de şomaj	151	
Alte datorii sociale	1	
Alte datorii sociale	0	
Impozitul pe profit	10547	
T.V.A. de plată	25625	
T.V.A. deductibilă	0	
T.V.A. colectată	0	
Impozitul pe salarii	3337	
Alte imp., taxe şi vărsăm. asimilate	28635	
Fd.speciale-taxe – vărsăminte asimil.	572	
Alte datorii faţă de bug. statului	0	
Majorări de întârziere	8695	
Dividende de plată	5098	
Dec. din op. în partic-pasiv	226	
Creditori diverşi	11342	
Dobânzi de plătit	0	
Total	1319593	
Credite bancare externe garantate de stat		21953
Cr. bancare pe term. lung		7571
Dat. mf credite externe grantate st.		27529
Dob. af. cr. bancare term. lung		660
Alte împrumuturi şi datorii asimilate		1829
Total		59543

Nota 6:

Principii, politici şi metode contabile

Se vor prezenta:

a. Reglementările contabile aplicate la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare anuale.

b. Abaterile de la principiile şi politicile contabile, metodele de evaluare şI de la alte prevederi din reglementările contabile, menţionându-se:

- natura;
- motivele;
- evaluarea efectului asupra activelor şI datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii.

Scanned with OKEN Scanner

c. Dacă valorile prezentare în situaţiile financiare nu sunt comparabile, absenţa comparabilităţii trebuie prezentată în notele explicative, însoţită de comentarii relevante.

d. Valoarea reziduală pentru imobilizări stabilită în situaţia în care nu se cunoaşte preţul de achiziţie sau costul de producţie al acesteia.

e. Suma dobânzilor incluse în costul activelor imobilizate şi circulante cu ciclu lung de fabricaţie.

f. În cazul reevaluării imobilizărilor corporale:

• elementele supuse reevaluării, precum şi metodele prin care sunt determinate valorile rezultate în urma reevaluării;

• valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate;

• tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;

• modificările rezervei din reevaluare:

- valoarea rezervei din reevaluare la începutul exerciţiului financiar;

- diferenţele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar;

- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod în rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislaţiei în vigoare;

- valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exerciţiului financiar.

g. Dacă activele fac obiectul ajustărilor personale excepţionale de valoare în scop fiscal, suma ajutărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.

h. Dacă valoarea prezentată în bilanţ, rezultată după aplicarea metodelor de evaluare la ieşirea din patrimoniu a stocurilor, diferă în mod semnificativ, la data bilanţului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piaţă cunoscute înainte de data bilanţului, valoarea acestei diferenţe trebuie prezentată în notele explicative ca total, pe categorii de active fungibile.

Nota 7:

Participaţii şi surse de finanţare

Structura capitalului social	Valoare (lei)	%
Total capital social subscris	1.919.041	100%
- din care :		
Acţionar 1	1.530.370	79.8%
Acţionar 2	132.436	6.9%
Acţionar 3	23.937	1.2%
Acţionar 4	5.837	0.3%

Scanned with OKEN Scanner

Nota 8:

Informaţii privind salariaţii şi membrii organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere

1. Salarizarea directorilor şi administratorilor	
– Salarii plătite :	56.258
2. Salariaţi	
– Număr mediu de angajaţi pe categorii :	
- personal de conducere	27
- personal administrativ	2.228
- personal direct productiv	13.400
- personal indirect productiv	12.063
TOTAL	27.718
– Salarii plătite:	306.918
– Cheltuieli cu asigurările sociale	90.378
– Alte cheltuieli	

Nota 9:

Principalii indicatori economico-financiari

1. INDICATORI DE LICHIDITATE

$$\text{Indicatorul lichiditatii curente} = \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$$

$$ILC_{2005} = \frac{9.819.072}{12.736.366} = 0,77$$

$$ILC_{2006} = \frac{11.605.872}{13.067.376} = 0,89$$

$$\text{Indicatorul lichiditatii imediate} = \frac{\text{Active curente} - \text{Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$$

(indicatorul test acid)

$$ILM_{2005} = \frac{9.829.072 - 4.350.552}{12.736.366} = 0,44$$

$$ILM_{2006} = \frac{11.605.872 - 5.447.549}{12.736.366} = 0,47$$

2. INDICATORI DE RISC

$$\text{Indicatorul gradului de indatorare} = \frac{\text{Capital imprumutat}}{\text{Capital propriu}} \times 100$$

$$IGI_{2005} = \frac{601.010}{15.077.540} \times 100 = 3,99\%$$

$$IGI_{2006} = \frac{595.427}{15.568.635} \times 100 = 3,82\%$$

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Indicatorul privind acoperirea dobanzilor (numar de ori)} = \frac{\text{Profit inaintea platii dobanzii si impozitului pe profit}}{\text{Cheltuieli cu dobanda}}$$

$$IAD_{2005} = \frac{323.031}{323.031} = 1$$

$$IAD_{2006} = \frac{701.015 + 51.374}{51.374} = 14,65 \text{ ori}$$

3. INDICATORI DE ACTIVITATE

$$\text{Viteza de rotatie a stocurilor (numar de ori)} = \frac{\text{Costul vanzarilor}}{\text{Stocuri total}}$$

Costul vânzărilor se ia din nota 4 la bilanț.

$$VRS_{2005} = \frac{14.068.476}{4.350.552} = 3,23 \text{ ori}$$

$$VRS_{2006} = \frac{18.706.236}{5.447.549} = 3 \text{ ori}$$

$$\text{Numar de zile de stocare} = \frac{\text{Stocuri total}}{\text{Costul vanzarilor}} \times 365$$

$$NZS_{2005} = \frac{4.350.552 \times 365}{14.068.476} = 112,87 \text{ nr. zile}$$

$$NZS_{2006} = \frac{5.447.549 \times 365}{18.706.236} = 106,29 \text{ nr. zile}$$

$$\text{Viteza de rotatie a debitelor-clienti} = \frac{\text{Sold clienti}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365$$

$$VRD_{2005} = \frac{4.018.950 \times 365}{17.253.014} = 85,02 \text{ nr. zile}$$

$$VRD_{2006} = \frac{5.444.270 \times 365}{22.824.830} = 87,06$$

$$\text{Viteza de rotatie a creditelor-furnizor} = \frac{\text{Sold furnizor}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365$$

$$VRC_{2005} = \frac{7.633.254 \times 365}{17.253.014} = 161,49 \text{ nr. zile}$$

$$VRC_{2006} = \frac{5.490.618 \times 365}{22.824.830} = 87.80$$

$$\text{Viteza de rotatie a activelor imobilizate} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}}$$

$$VRA_{2005} = \frac{17.253.014}{17.253.014} = 0,92$$

$$VRA_{2006} = \frac{22.824.830}{17.933.860} = 1,27$$

$$\text{Viteza de rotatie a activelor totale} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total active}}$$

$$VRAT_{2005} = \frac{17.253.014}{28.611.210} = 0,60$$

Scanned with OKEN Scanner

$$VRAT_{2006} = \frac{22.824.830}{22.678.164} = 0,77$$

4. INDICATORI DE PROFITABILITATE

$$\text{Rentabilitatea capitalului angajat} = \frac{\text{Profitul inaintea platii dobanzii si a impozitului pe profit}}{\text{Capitalul angajat}}$$

$$RCA_{2005} = \frac{0 + 323.031}{601.010 + 15.077.540} = 0,02$$

$$RCA_{2006} = \frac{701.015 + 51.374}{597.427 + 15.568.635} = 0,05$$

$$\text{Marja bruta din vanzari} = \frac{\text{Profitul brut din vanzari}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

$$MBV_{2005} = \frac{1.204.492}{17.253.014} \times 100 = 6,98\%$$

$$MBV_{2006} = \frac{1.115.302}{22.824.830} \times 100 = 4,89\%$$

5. INDICATORI PRIVIND REZULTATUL PE ACŢIUNE

$$\text{Rezultatul pe actiune} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Nr. de actiuni}}$$

Notă:

Eventualele diferenţe apărute între valoarea indicatorilor determinaţi în Nota 9 şi indicatorii similari din subcapitolul „Analiza financiară a bilanţului" se explică prin utilizarea unor relaţii diferite de calcul. Menţionăm că toate situaţiile financiare, inclusiv Notele, au fost întocmite potrivit O.M.F.P. nr. 1752/2005, în timp ce pentru analiza financiară a bilanţului am utilizat şi tratamentul recomandat de literatura continentală şi anglo-saxonă. Între reglementările contabile româneşti conforme cu O.M.F.P. nr. 1752/2005 şi cele anterior menţionate, există unele diferenţe, majoritatea nesemnificative.

Nota 10:

Alte informaţii

a) Informaţii cu privire la prezentarea întreprinderii
S.C. XXX S.A. este o societate pe acţiuni înfiinţată în 1990 şi are sediul în .....
România. Societatea este înregistrată la Registrul Comerţului sub numărul .....
b) Informaţii privind relaţiile întreprinderii cu filiale, întreprinderi asociate sau cu alte întreprinderi în care se deţin titluri de participare strategice
c) Modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda naţională a elementelor patrimoniale, a veniturilor şi cheltuielilor evidenţiate iniţial într-o monedă străină
Descriere în Nota 6, paragraful c) „Conversii valutare"
d) Informaţii referitoare la impozitul pe profit
e) Cifra de afaceri
f) Cheltuielile cu chiriile şi ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operaţional
g) Onorariile plătite auditorilor
h) Angajamente acordate
i) Angajamente primite

Scanned with OKEN Scanner

5.9. Teoriile bilanţului

Importantă sinteză informaţională a contabilităţii, bilanţul structurează şi sistematizează într-o „construcţie" unitară situaţia economică a unei entităţi, evaluată în bani, la un moment dat. Doctrinarii secolului al XIX-lea s-au ocupat, în special, de clarificarea fundamentelor ştiinţifice ale contabilităţii, creând astfel premisele pentru o cercetare ulterioară focalizată pe bilanţ. Aprofundarea dimensiunilor informaţionale ale bilanţului şi apariţia teoriilor bilanţului constituie, fără îndoială, apanajul secolului al XX-lea, în care şcoala germană a avut un rol esenţial.

Autori consacraţi dezvoltă şi nuanţează opinii diferite cu privire la:

- definirea conceptului de bilanţ;
- scopul şi conţinutul economic al bilanţului;
- modalitatea de evaluare a posturilor în bilanţ;
- modul de prezentare şi ordonare a datelor;
- posibilităţile de creştere a calităţii informaţiilor rezultate din bilanţ.

În ordinea cronologică a fundamentării lor, inserăm în continuare principalele teorii ale bilanţului.[1]

Teoria statică, elaborată de H. Nicklish *("Wirtschaftiche Betriebslehre"*, Stuttgart, 1915), consideră că bilanţul are un singur scop, respectiv, prezentarea mijloacelor şi resurselor care formează patrimoniul la un moment dat. Pentru a asigura comparabilitatea în timp a bilanţurilor, evaluarea elementelor patrimoniale trebuie realizată la costul de procurare (de achiziţie sau producţie, după caz). În concepţia statică, rezultatul financiar se determină anterior întocmirii bilanţului, prin contul de „Profit şi pierdere", care este poziţionat în bilanţ fie în pasiv (profitul), fie în activ (pierderea). Structura averii şi capitalului întreprinderii, exprimată prin cifrele bilanţului permite aprecierea gradului de realizare a obiectivelor acesteia, precum şi estimarea riscurilor potenţiale.

Teoria dinamică, abordată pentru prima dată de E. Schmalenbach în 1916 (în articolul *"Theorie der Erfolgsbilanz"*) şi publicată în 1919 *(Grundlagen dynamischer Bilanzlehre)*, atribuie bilanţului rolul de a stabili rezultatul obţinut în urma activităţii desfăşurate. Potrivit acestei teorii, activul şi pasivul reprezintă valori tranzitorii, în mişcare (procese parţial terminate), care în perioada următoare se vor transforma în

---

[1] Vezi N. Tabără, E. Horomnea, C. Toma, *Conturile anuale în procesul decizional*, Ed. Tipo Moldova, Iaşi, 2001

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli, plăţi, încasări şi venituri. Bilanţul reprezintă un instrument al calculului economic, care descrie procesele interne transformatoare şi generatoare de rezultat financiar. El este corelat cu contul din „Profit şi pierderi", ce cuprinde în debit cheltuielile şi rezultatul sub formă de profit iar în credit veniturile şi pierderea. Evaluarea elementelor bilanţiere trebuie efectuată la preţuri constante, pentru a asigura comparabilitatea rezultatelor în timp, iar pe această bază să se aprecieze eficienţa activităţii din perioada curentă.[1]

Teoria întreprinderii, fundamentată de W. Osbahr în 1918 *("Die Bilanz von Standpunckt der Untemehmung")*, consideră că bilanţul constituie un tot unitar cu contabilitatea curentă. Rolul bilanţului constă în a prezenta conducerii întreprinderii informaţii reale privind elementele patrimoniale, drepturile şi obligaţiile faţă de terţi. Prin aceasta, bilanţul devine principalul instrument de îndeplinire a scopurilor economice ale unităţii. „H. Nicklish retipăreşte lucrarea lui W. Osbahr în 1920 şi consideră teoria acestuia atât de valoroasă, încât renunţă la propria sa teorie, respectiv teoria statică."[2]

Teoria organică (Fritz Schmidt, *"Die organische Tageswerthbilanz"*, 1921) apreciază că bilanţul are două obiective de aceeaşi importanţă: pe de o parte, cunoaşterea structurii mijloacelor şi resurselor întreprinderii, şi pe de altă parte, calcularea şi prezentarea rezultatului financiar al acesteia. Relaţiile întreprinderii cu piaţa determină încorporarea *organică* a „substanţei" sau averii fiecărei entităţi în economia naţională. Influenţele conjuncturale ale pieţii determină esenţial evoluţia întreprinderii. Evaluarea posturilor în bilanţ trebuie să pornească de la valoarea de piaţă a bunurilor. În concepţia organică, câştigul întreprinzătorului nu rezultă din diferenţa existentă între preţul de vânzare şi costul mărfurilor. Câştigul *real* sau *organic* rezultă din diferenţa pozitivă care apare între preţul de vânzare şi cel de reaprovizionare pentru aceeaşi marfă din ziua vânzării.

Teoria bilanţului-aur, elaborată tot de profesorul E. Schmalenbach (*"Goldmarkbilanz"*, Leipzig, 1923) a fost impusă de deprecierea monetară din perioada interbelică. Întrucât fenomenele inflaţioniste afectau major informaţiile furnizate de bilanţurile întocmite în moneda naţională, autorul recomandă întocmirea bilanţului în două valori (în monedă – hârtie şi monedă – aur). În condiţiile inflaţiei,

---

[1] Vezi Schmalenbach E., *Le bilan dynamique*, Dunod, Paris, 1961
[2] Vezi I. P. Pântea, I. Căinap, L. Henegaru, I. Popa, *Bilanţ contabil*, Ed. Dacia, Cluj, 1987

Scanned with OKEN Scanner

bilanţul întocmit în monedă depreciată nu poate reprezenta un indicator corect al averii şi al rezultatelor exploatării.

Determinarea unor beneficii nereale, supradimensionate şi distribuirea acestora, insuficienţa rezervelor, a amortizărilor generează decapitalizarea întreprinderii şi imposibilitatea continuării activităţii.

În câteva ţări europene (Germania, Ungaria, Polonia) se introduce obligativitatea încheierii bilanţului în monedă constantă. Teoria „bilanţului aur" este fundamentată la noi de profesorii Victor Slăvescu, Spiridon Iacobescu şi V. M. Ioachim.

Teoria nominalistă, fundamentată de W. Rieger (1928), consideră bilanţul o situaţie intermediară, având în vedere că în momentul redactării lui, anumite circuite ale procesului de reproducţie nu sunt încheiate. Bazându-şi concepţia pe circuitul valorilor băneşti, autorul constată că în momentul elaborării bilanţului, anumite cheltuieli şi venituri nu îmbracă forma de bani (vezi cheltuieli preliminate şi veniturile de realizat), ele urmând a fi finalizate în perioadele viitoare. Deoarece evaluarea acestor elemente de cheltuieli şi venituri este inexactă, bilanţul încheiat pe parcursul funcţionării unităţii asigură o „decontare intermediară" care prezintă utilitate doar în scop de control.

„Un bilanţ definitiv al tuturor elementelor patrimoniale este posibil de încheiat, după W. Rieger, numai la lichidarea, desfiinţarea sau vânzarea întreprinderii, pentru că numai atunci are loc o „decontare totală" în mărime efectivă şi în exprimare bănească. Rezultatul se determină prin compararea activului transformat în bani cu pasivul exigibil (plătibil)".

Teoria patrimonială este fundamentată de profesorii Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu[1], care pornind de la categoria economică de patrimoniu demonstrează că „activul cuprinde obiectele de drepturi şi obligaţii, adică realităţi patrimoniale sau bunuri economice, iar pasivul evidenţiază drepturile şi obligaţiile, respectiv, capitalul propriu şi obligaţiile (creditorii). În urma reproducţiei patrimoniului, activul cuprinde şi rezultatele finale sub formă de pierderi nete, iar pasivul, rezultatele finale sub formă de beneficii."[2] Din punct de vedere al scopului atribuit bilanţului, concepţia autorilor români se încadrează în teoria statică.

Teoria eudinamică (H. Sommerfeld, *"Eudynamiche Bilanzlehre"*, Berlin, 1936) reprezintă o simbioză între teoria dinamică şi cea organică. Potrivit acestei teorii,

---

[1] Vezi Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, *Curs de contabilitate comercială generală*, Biblioteca Contabilă, Bucureşti, ed. a II-a, vol. II şi III, 1933

[2] Vezi M. Ristea, *Bilanţul în gestiunea patrimoniului*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1989, p. 50

Scanned with OKEN Scanner

funcţia bilanţului este de a asigura conservarea forţei productive iniţiale a patrimoniului, motiv pentru care acesta trebuie să reflecte situaţia patrimoniului şi a rezultatului financiar. Pornind de la scopul bilanţului, elementele materiale ale patrimoniului trebuie evaluate la preţurile cele mai mici, luându-se în considerare toate riscurile posibile la care este supusă întreprinderea. În calculul rezultatelor trebuie avute în vedere numai veniturile certe, efectiv încasate, nu şi cele viitoare. O abordare opusă este recomandată în domeniul pierderilor, unde este necesar să fie luate în calcul nu numai pierderile efective, ci şi cele potenţiale, generate de deprecierea monedei, fluctuaţia preţurilor etc. Întreaga teorie eurodinamică se fundamentează pe principiul *„prudenţei maxime"*.

Teoria economică, elaborată de I. Evian în lucrarea *„Contabilitatea dublă"* (Bucureşti, 1946), atribuie bilanţului funcţia de caracterizare la un moment dat a averii în corelaţie cu capitalul (bilanţ static). Autorul fundamentează activul şi pasivul pe categoria economică de „mijloace". Prin conţinutul său, activul exprimă *averea întreprinderii*, iar pasivul, *capitalul* acesteia. În concepţia economică, averea şi capitalul sunt două laturi ale aceleiaşi categorii şi anume mijloacele cu care este înzestrată întreprinderea.

Teoria bilanţului integral (total) este fundamentată de Walter le Coutre în lucrarea *"Totale Bilanz"* (Stuttgart, 1956). Autorul „se declară împotriva disimulării realităţii prin cifrele bilanţului", considerând că aceasta reprezintă un calcul integral de sinteză, care permite cunoaşterea aprofundată a patrimoniului, iar pe această bază permite elaborarea de decizii care să optimizeze activitatea întreprinderii. Astfel, bilanţul îndeplineşte un dublu rol şi anume de reflectare a patrimoniului şi de conducere a activităţii.

Gruparea şi evaluarea elementelor de bilanţ trebuie să includă în mod *integral* cele patru componente reprezentative ale cursului organic al exploatării:

- substanţa (averea şi capitalul);
- deverul (volumul vânzărilor);
- cheltuielile şi veniturile;
- profitul sau pierderea.

Teoria pagatorică, elaborată de Erich Kosiol (*"Pagatorische Bilanz"*, Stuttgart, 1956), se fundamentează pe calculaţia totală a rezultatelor şi pe circuitul financiar al patrimoniului. Scopul principal al bilanţului îl reprezintă determinarea rezultatului financiar ca sold al disponibilităţilor băneşti, obţinut prin diferenţa dintre încasările totale şi plăţile totale. La încasări trebuie cuprinse, pe lângă încasările propriu-zise, şi cele generate de creanţe sau datorate decontărilor. O abordare similară

Scanned with OKEN Scanner

primesc şi plăţile, unde pe lângă plăţile efective se iau în calcul şi cele generate de obligaţii sau datorate decontărilor. Teoria pagatorică operează cu mai multe tipuri de bilanţ:

- bilanţul mişcărilor pagatorice (rulajul încasărilor şi plăţilor);
- bilanţul pagatoric al soldurilor (prezintă rezultatele soldării structurilor de acelaşi fel: încasări prin virament şi plăţi prin virament; încasări în numerar şi plăţi în numerar; cheltuieli anticipate şi venituri anticipate etc);
- bilanţul conturilor de cheltuieli şi de venituri, care serveşte la determinarea rezultatului financiar.

Teoria realităţii a fost fundamentată de profesorul Dumitru Rusu. Autorul consideră că bilanţul „indică starea de fapt a activităţii întreprinderii care permite sesizarea dintr-o singură privire a situaţiei economico-juridice şi financiare a întreprinderii, arătând amănunţit caracterul mijloacelor ei de acţiune, resursele proprii şi străine, inclusiv rezultatul final".[1] Caracterul real al bilanţului rezultă din concordanţa stabilită între indicatorii săi şi natura obiectivă a fenomenelor şi proceselor reflectate. Realitatea bilanţului este condiţionată de localizarea cheltuielilor pe fazele circuitului economic, de evaluarea producţiei nefinite şi metodele utilizate în evidenţa analitică a cheltuielilor, de exactitatea operaţiunilor de inventariere.

Teoria realităţii bilanţului cere ca „ansamblul de probleme şi de fenomene să fie privit integral, fie că acestea sunt de natură social-economică, fie că au un caracter juridic".[2] În consecinţă, bilanţul exprimă într-o anumită măsură totalitatea indicatorilor cantitativi şi calitativi ce caracterizează activitatea întreprinderii.

Utilizarea bilanţului ca mijloc de informare, analiză şi control a activităţii întreprinderii solicită ca datele acestuia să reflecte situaţia economică, aşa cum este în realitate. În opinia noastră, teoria profesorului Dumitru Rusu este nu numai actuală, ci şi în concordanţă cu criteriul de performanţă al contabilităţii, respectiv, obţinerea unei imagini fidele.

Teoria bilanţului multiplu este elaborată de profesorul Mihai Ristea în lucrarea „Bilanţul în gestiunea patrimoniului" (1989). Autorul subliniază că „teoria bilanţului multiplu se bazează pe dubla reprezentare a patrimoniului, în condiţiile în care bilanţul este proiectat şi folosit ca un model global şi structural, un model de stare şi mişcare, cu relevarea distinctă a proceselor interne transformatoare ale

---

[1] Vezi D. Rusu, *Bazele contabilităţii*, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980, p. 244
[2] Vezi D. Rusu, op.cit., p. 244

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniului, un model bazat pe calculul economic gestionar şi deschis către calculul intergestionar, un model static şi dinamic, un model de reflectare şi control şi de previziune – planificare, un model bazat pe costul de producţie şi de reproducţie al patrimoniului".[1]

Ocupându-se de problema evaluării bilanţiere, profesorul Ristea susţine necesitatea unei flexibilităţi prin folosirea mai multor categorii de preţuri şi nu numai a costului efectiv.

În opinia profesorului M. Ristea, un singur model de bilanţ nu este în măsură să satisfacă toate nevoile utilizatorilor. În consecinţă, se propune folosirea unei „reţele de modele în măsură să caracterizeze întregul proces de reproducţie a patrimoniului."[2] Această reţea ar trebui să cuprindă în primul rând un model care să descrie patrimoniul în totalitatea şi structuralitatea sa. Formaţia bilanţieră trebuie să cuprindă, de asemenea, modele derivate şi convergente cu referire la rezultatul financiar şi repartizarea beneficiilor, cheltuielile şi veniturile, starea şi mişcarea activelor, starea şi mişcarea pasivelor, procesul economic de investiţii.

Teoria bilanţului de prognoză, aparţine lui W. Engels care apreciază că scopul principal al bilanţului îl reprezintă prevederea evoluţiei întreprinderii.

Printr-o extrapolare a datelor unei perioade trecute şi înlăturarea unor factori cu influenţă nesemnificativă se pot fundamenta elemente ale procesului decizional.

Teoria funcţiei analitice a bilanţului a fost elaborată de W. Stutzel care abordează în special probleme legate de evaluarea bilanţieră. Prin acest proces, deosebit de complex, trebuie să se asigure determinarea valorii reale a averii întreprinderii, astfel încât profitul stabilit să exprime cu acurateţe calitatea activităţii desfăşurate.

Dincolo de diversitatea opiniilor vehiculate cu privire la scopul bilanţului, la modul de prezentare şi structurare a patrimoniului întreprinderii, esenţială rămâne problema evaluării. Oricum, faptul că aproape un secol cercetarea bilanţului s-a aflat în atenţia atâtor specialişti vorbeşte de la sine despre importanţa celei mai complexe „construcţii" teoretice a contabilităţii.

Armonizată cu S.I.C. şi Directivele europene, doctrina contabilă românească actuală consideră bilanţul drept componentă esenţială a situaţiilor financiare anuale.

---

[1] Vezi M. Ristea, *Bilanţul în gestiunea patrimoniului*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1989, p. 52
[2] Ibidem, p. 55

Scanned with OKEN Scanner

Forma simplificată de prezentare a situaţiilor financiare presupune existenţa următoarelor componente:[1]

- Bilanţul;
- Contul de profit şi pierdere;
- Note explicative la situaţiile financiare anuale.

Forma completă conţine elementele anterior enunţate, la care se adaugă:

- Situaţia modificărilor capitalului propriu;
- Situaţia fluxurilor de trezorerie.

Din punct de vedere conceptual, bilanţul reprezintă cea mai importantă sinteză informaţională a contabilităţii, obţinută prin structurarea, agregarea şi sistematizarea în expresie valorică a patrimoniului unei entităţi la un moment dat.

5.10. Analiza financiară a bilanţului

Valoarea informaţională a bilanţului nu reprezintă o speculaţie teoretică. Aprecierea activităţii desfăşurate de întreprindere, precum şi elaborarea deciziilor economice se fundamentează pe analiza celui mai complex „produs" al contabilităţii, respectiv, bilanţul.[2] Indicatorii degajaţi din valorizarea informaţională a bilanţului se referă la o entitate patrimonială a cărei contabilitate este organizată în conformitate cu O.M.F.P. 1752/2005. Menţionăm că valoarea tuturor indicatorilor a fost determinată pe baza datelor conţinute în exemplul anterior. În efectuarea analizei, am avut în vedere şi unele abordări conţinute în literatura anglo-saxonă.

1. RENTABILITATEA

Rentabilitatea întreprinderii este cel mai important indicator calitativ al activităţii economice prin care se exprimă capacitatea de a obţine profit.

Ratele care definesc rentabilitatea sunt :

- **Rata profitului din vânzări** defineşte în modul cel mai cuprinzător rentabilitatea întreprinderii. Ea exprimă capacitatea firmei de a creşte averea acţionarilor şi de a îndeplini principala raţiune a existenţei unei societăţi: obţinerea

---

[1] Vezi O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

[2] Vezi E. Horomnea, *Managerial Competence end in the technological changes background,* vol. II, *Management of Technological Changes,* Chania, Grecia, 2003

Scanned with OKEN Scanner

profitului. O rată prea redusă determină lipsa de atractivitate şi insuficiente surse proprii de dezvoltare. Dacă rata este negativă, firma se decapitalizează.

$$\text{Rata profitului din vânzări (\%)} = \frac{\textit{Rezultatul net al exercițiului}}{\textit{Cifra de afaceri}} \times 100$$

$$RPV_{2005} = 0$$

$$RPV_{2006} = \frac{605.110}{22.824.830} \times 100 = 2{,}65\ \%$$

• **Excedentul brut din exploatare** este principala sursă de finanţare a întreprinderii, întrucât înglobează pe lângă profitul exploatării şi amortizările, care nefiind cheltuieli plătite, ci doar calculate, constituie acumulări ale întreprinderii până în momentul utilizării lor ca surse de investiţii.

Un deficit de exploatare pune în discuţie însăşi raţiunea existenţei unei societăţi. Excedentul brut de exploatare insuficient generează dificultăţi de trezorerie.

$$\textit{Excedentul brut de exploatare} = \frac{(\textit{Rezultatul din exploatare} + \textit{Amortismente})}{\textit{Venituri din exploatare}} \times 100$$

$$EBE_{2005} = \frac{(1.204.492 + 665.443 + 268.357 + 1.594)}{18.052.966} \times 100 = 11{,}85\%$$

$$EBE_{2006} = \frac{(1.115.302 + 1.217.971 - 156.698 + 92.116)}{23.517.985} \times 100 = 9{,}64\%$$

• **Rata profitului economic** evidenţiază gradul în care sunt valorificate activele firmei. Profitul economic pune în evidenţă capacitatea exploatării de a creşte patrimoniul firmei, reprezentat de activele sale. Pierderea economică semnalează grave disfuncţionalităţi ale exploatării, care consumă din averea companiei. Un profit economic prea mic nu dă posibilitatea dezvoltării prin autofinanţare sau resurse proprii. Valorile mai mici decât media pe sector dovedesc o utilizare neeficientă a activelor, neadecvarea acestora la specificul afacerilor derulate de întreprindere. Menţionăm faptul că în literatura anglo-saxonă acest indicator se numeşte „puterea de câştig".

$$\textit{Rata profitului economic \%} = \frac{\textit{Rezultatul din exploatare}}{\textit{Total active}} \times 100$$

$$RPE_{2005} = \frac{1.204.492}{28.611.210} \times 100 = 4{,}2\ \%$$

Scanned with OKEN Scanner

$$RPE_{2006} = \frac{1.115.306}{29.678.165} x \times 100 = 3,76\ \%$$

Pentru o analiză mai aprofundată a ratei profitului economic, indicatorul poate fi descompus în factori şi studiată astfel influenţa fiecărui factor în parte.

Relaţia poate fi scrisă şi astfel :

$$RPE = \frac{Venituri\ din\ exploatare}{Activ} \times \frac{Rezultat\ din\ exploatare}{Venit\ din\ exploatare} x100$$

⇓ ⇓

Caracterizează viteza de rotaţie a activului = Rata rentabilităţii veniturilor = Factorii care determină modificarea RPE

Evoluţia ratei profitului economic se descompune în factori, astfel :

- influenţa modificării vitezei de rotaţie a activului:

$$\left(\frac{V_1}{A_1} - \frac{P_0}{V_0}\right) \times 100 - RPE_0 = \left(\frac{23.517.985}{29.678.165} - \frac{1.204.492}{18.052.966}\right) \times 100 - 4,2 =$$

$$(0,792 - 0,0667) \times 100 - 4,2 = 68,33\% (valoare\ pozitivă)$$

- influenţa modificării rentabilităţii veniturilor:

$$RPE_0 - \left(\frac{V_1}{A_1} - \frac{P_0}{V_0}\right) \times 100 = 3,76 - \left(\frac{23.517.985}{29.678.165} - \frac{1.204.492}{18.052.966}\right) \times 100 =$$

$$3,76 - (0,794 - 0,0667) \times 100 = -68,77\% (valoare\ negativă)$$

$3,76 - 4,2 = - 0,44$ $\qquad$ $68,33 - 68,77 = - 0,44$

• **Capacitatea de autofinanţare** – exprimă posibilităţile firmei de a-şi dezvolta activitatea pe baza surselor proprii. Capacitatea de autofinanţare a companiei cumulează sursele de finanţare generate de propria ei funcţionare (rezultatul net şi cheltuielile cu amortismentele). O capacitate de autofinanţare prea mică obligă la utilizarea unor surse externe, scumpe şi rare. O capacitate negativă înseamnă autodistrugerea averii întreprinderii, consumarea capitalului circulant pentru reinvestire.

$$\text{Capacitatea de autofinanţare \%} = \frac{(Rezultatul\ net + Amortizarea)}{Capitaluri\ totale} \times 100$$

$$CAF_{2005} = \frac{(0 + 665.443 + 268.357 + 1.594)}{15.077.540} \times 100 = 6,2\ \%$$

$$CAF_{2006} = \frac{(605.106 + 1.217.971 - 156.698 + 92.116)}{15.568.535} \times 100 = 11,30\ \%$$

• **Rentabilitatea financiară** măsoară contribuţia pe care o aduce profitul net sau pierderea netă a firmei la dezvoltarea sau diminuarea capitalurilor proprii. Dacă rentabilitatea financiară este prea mică, funcţionarea întreprinderii nu contribuie suficient la creşterea averii acţionarilor. Dacă este negativă, o distruge în timp.

$$\textit{Rentabilitatea financiară \%} = \frac{\textit{Rezultatul net al exerciţiului}}{\textit{Capitaluri - total}} \times 100$$

$RF_{2005} = 0$

$$RF_{2006} = \frac{605.110}{15.568.641} \times 100 = 3{,}76\ \%$$

• **Randamentul global** măsoară ponderea valorii adăugate în veniturile de exploatare şi caracterizează capacitatea firmei de a crea valoare pornind de la cumpărările de la terţi. Un randament global redus eliberează puţine resurse pentru salarii, impozite şi profit. Valorile negative semnalează că firma nu ar trebui să mai existe.

$$\text{Randamentul global \%} = \frac{\textit{Valoarea adăugată}}{\textit{Venituri din exploatare}} \times 100$$

$$RG_{2005} = \frac{(18.177.111 - 116.623 - 8.960.367 + 212.116 + 249.829 + 1.056.498)}{18.052.966} \times 100 =$$

$$\frac{5.132.039 \times 100}{18.052.966} = 28{,}43\%$$

$$RG_{2006} = \frac{(23.517.985 - 482.986 - 12.622.956 + 257.918 + 2.359.059 + 184.495 + 1.819.789)}{23.517.985} \times 100$$

$$= \frac{5.790.782 \times 100}{23.517.985} = 24{,}62\%$$

Randamentul funcţionării firmei este ilustrat de ansamblul celor şase rate analizate

Indicator	2005	2006
Rata profitului din vânzări	0	2,65
Excedentul brut de exploatare	11,85	9,64
Rata profitului economic	4,20	3,76
Capacitatea de autofinanţare	6,20	11,30
Rentabilitatea financiară	0	3,76
Randamentul global	28,43	24,62

Scanned with OKEN Scanner

Comentarii:

Rata profitului din vânzări, capacitatea de autofinanţare şi rentabilitatea financiară înregistrează creşteri, în timp ce excedentul de exploatare, rata profitului economic şi randamentul global au scăzut.

Analiza comparativă cu realizările perioadei precedente pune în evidenţă următoarele aspecte:

- *Costul capitalului a scăzut;*
- *Rata profitului din vânzări a crescut cu 2 %, dar excedentul brut din exploatare s-a redus. Acest fapt dovedeşte că echipa managerială nu a controlat bine costurile. Creşterea ratei vânzărilor s-a datorat unor influenţe conjuncturale, concretizate în diferenţe de curs valutar (vezi cont 7642);*
- *Rentabilitatea financiară înregistrează creşteri, iar cea economică scade, ceea ce denotă că nu sunt folosite eficient resursele disponibile, creşterea este conjuncturală;*
- *Capacitatea de autofinanţare a crescut datorită schimbării unor metode contabile şi nu datorită eficienţei echipei manageriale. Menţionăm creşterea amortizării, reducerea duratelor de amortizare şi reducerea valorii activelor imobilizate;*
- *Rentabilitatea economică s-a redus nesemnificativ, dar constatăm că rentabilitatea veniturilor a avut o influenţă negativă de – 68,97%. Menţinerea rentabilităţii economice relativ constante s-a datorat creşterii vitezei de rotaţie a activului (68,53%). Societatea s-a concentrat asupra valorificării maxime a patrimoniului, asupra marketingului şi creşterii producţiei, dar nu a acordat suficientă atenţie controlului costurilor.*

De asemenea, este interesant de studiat modificarea structurii activului. Se constată o creştere a ponderii activelor circulante, ceea ce a contribuit la accelerarea vitezei de rotaţie a activului. În cadrul acestora, constatăm o scădere a stocurilor de produse finite şi mărfuri, ceea ce demonstrează eficienţa şi importanţa acordată marketingului.

Într-o asemenea situaţie, se impune analiza structurii costurilor, în vederea depistării elementelor care au dus la reducerea rentabilităţii veniturilor din exploatare :

Indicatori	Valoare 2005	Pondere 2005	Valoare 2006	Pondere 2006	Modificare pondere
Venituri din exploatare	18.052.966	100	23.517.985	100	-
Cheltuieli de exploatare din care:	16.848.474	93,3	22.402.683	95,3	+2
Cheltuieli materiale	11.871.951	65,7	15.424.428	65,7	-

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli cu personalul	2.618.556	14,5	3.125.438	13,3	-1,2
Cheltuieli cu amortizarea	935.394	5,2	1.153.389	4,9	-0,3
Cheltuieli prestări externe	1.056.498	5,8	1.819.789	7,7	+1,9
Alte cheltuieli de exploatare	366.075	2	879.639	3,7	+1,7
Profit din exploatare	1204.492	6,7	1.115.306	4,7	-2

Se constată menţinerea ca pondere a cheltuielilor materiale şi reducerea ponderii cheltuielilor cu personalul şi cu amortizarea. Reducerea acestor cheltuieli semnalează o reducere a cheltuielilor variabile, dar o creştere ca pondere a cheltuielilor fixe. Se constată, de asemenea, creşterea cheltuielilor cu prestaţiile externe şi a altor cheltuieli (donaţii, vânzări active), fapt ce impune o analiză în detaliu a cheltuielilor cu terţii (negocieri contracte, verificarea necesităţii prestaţiei etc.).

Decizii de corecţie:

- *Reducerea cheltuielilor fixe → consecinţa → reducerea costului unitar;*
- *Reducerea cheltuielilor materiale prin:*
- *Reducerea consumurilor specifice;*
- *Controlarea preţurilor de achiziţie;*
- *Reducerea stocurilor şi accelerarea vitezei de rotaţie a acestora;*
- *Reducerea cheltuielilor cu serviciile prestate de terţi prin:*
- *Analiza necesităţii prestaţiilor;*
- *Negocierea atentă a preţurilor pentru obţinerea avantajelor maxime.*

2. REPARTIZAREA VALORII ADĂUGATE

Calitatea exploatării este caracterizată de productivitatea fizică şi valorică. Pentru analiza realizării valorii adăugate, se pot utiliza următorii indicatori:

- **Ponderea cheltuielilor totale cu personalul în valoarea adăugată** este una din cele mai pertinente rate, care semnalează premisele financiare ale unei trezorerii sănătoase. Cu cât această pondere este mai mare, cu atât problemele companiei privind lichidităţile sunt mai mari. Tendinţele de creştere sunt totdeauna periculoase, fiind generate de presiunea excesivă a sindicatelor în domeniul revendicărilor salariale.

Ponderea cheltuielilor cu personalul în valoarea adăugată (%) = PPVAD =

$$= \frac{Cheltuieli\ cu\ personalul\ total}{Valoarea\ adăugată} \times 100$$

$$PP/VAD_{2005} = \frac{2.618.556}{5.007.894} \times 100 = 52,3\ \%$$

$$PP/VAD_{2006} = \frac{3.125.438}{5.790.782} \times 100 = 53,9\ \%$$

• **Ponderea cheltuielilor financiare în valoarea adăugată** semnalează „preţul" plătit de întreprindere pentru utilizarea creditelor şi pentru alte operaţiuni financiare. Cu cât acesta este mai mare, cu atât rămâne mai puţină valoare adaugată pentru generarea de profit, dar şi pentru plata salariilor.

Ponderea cheltuielilor financiare în valoarea adăugată % = PCF/VAD =

$$= \frac{Cheltuieli\ financiare - total}{Valoarea\ adăugată} \times 100$$

$$PCF/VAD_{2005} = \frac{1.328.637}{5.007.894} \times 100 = 25,88\ \%$$

$$PCF/VAD_{2006} = \frac{1.081.472}{5.790.782} \times 100 = 18,67\%$$

• **Ponderea cheltuielilor extraordinare în valoarea adăugată** măsoară impactul financiar al vânzărilor de active, al penalizărilor pentru arierate şi al neutilizării capacităţilor de producţie. Cu cât este mai mare, cu atât rentabilitatea de ansamblu va fi mai redusă. Trendurile crescătoare sunt îngrijorătoare.

Ponderea cheltuielilor extraordinare în valoarea adăugată % =

$$= \frac{(Cheltuieli\ extraordinare - total)}{Valoarea\ adăugată} \times 100$$

• **Ponderea capacităţii de autofinanţare în valoarea adăugată** exprimă participarea firmei la propria dezvoltare. Cu cât această pondere este mai mare, cu atât compania îşi gestionează mai bine atât exploatarea, cât şi operaţiile financiare şi excepţionale. Valorile negative atestă „autodevorarea" patrimoniului sau decapitalizarea societăţii.

Ponderea capacităţii de autofinanţare în valoarea adăugată % =

$$= \frac{(Profitul\ net + Amortizarea)}{Valoarea\ adăugată} \times 100$$

$$PCAF_{2005} = \frac{(0+665.443+268.357+1.594)}{5.007.894} \times 100 = 18,68\ \%$$

$$PCAF_{2006} = \frac{(605.106+1.217.971-156.702+92.116)}{5.790.782} \times 100 = 35,36\ \%$$

Sinteza repartizării valorii adăugate – este dată de cele patru rate analizate anterior.

Scanned with OKEN Scanner

Indicatori	2005	2006
Ponderea cheltuielilor cu personalul în valoarea adăugată	52,3	53,9
Ponderea cheltuielilor financiare în valoarea adăugată	25,53	18,67
Ponderea capacităţii de autofinanţare în valoarea adăugată	18,68	35,36

Comentarii:

• *Valoarea adăugată a crescut cu 12% în anul 2006 faţă de anul precedent, în principal, pe seama capacităţii de autofinanţare. Luând în considerare analiza anterioară din care a rezultat că indicatorul capacitatea de autofinanţare a crescut datorită unor cauze conjuncturale şi modificării unor tehnici contabile, nu putem concluziona că societatea îşi gestionează mai bine modul de exploatare a resurselor;*

• *Reducerea ponderii cheltuielilor financiare se datorează diminuării cheltuielilor din diferenţe de curs valutar, în urma scăderii inflaţiei şi evident a altor factori conjuncturali. Ponderea cheltuielilor financiare în valoarea adăugată este în continuare mare, 19%, în detrimentul cheltuielilor cu personalul şi a profitului;*

• *Ponderea cheltuielilor cu personalul în valoarea adăugată a crescut puţin, dar a scăzut ponderea acestora în cheltuielile de exploatare. Deducem că tendinţa de creştere nu este semnificativă. Ponderea de 53% a cheltuielilor cu personalul este normală pentru ramura construcţiilor de maşini.*

Decizii de corecţie:

• Reducerea ponderii cheltuielilor financiare;

• Reducerea cheltuielilor din exploatare pentru creşterea profitului;

• Creşterea cheltuielilor cu amortizarea, eventual prin schimbarea metodei;

• Păstrarea ponderii cheltuielilor cu personalul în jurul valorii de 50%.

3. FONDUL DE RULMENT

exprimă calitatea exploatării firmei din punct de vedere al utilizării surselor financiare.

Nr. crt	Elemente de calcul	2005	2006
1	Capital permanent	15.678.550	16.284.962
2	Active imobilizate	18.748.429	17.933.860
3	Fond de rulment	-3.069.879	-1.648.898
4	Active circulante	9.819.068	11.606.072
5	Disponibilităţi	1.314.127	389.385
6	Active circulante fără disponibilităţi (4-5)	8.504.941	11.216.687
7	Datorii curente	12.736.364	13.067.374
8	Nevoia de fond rulment (6-7)	-4.231.423	-1.850.687
9	Trezoreria netă (3-8)	1.161.544	201.789

Scanned with OKEN Scanner

Indicatorii de apreciere specifici sunt :

• **Fondul de rulment net** (Net Working Capital) asigură derularea fluentă a exploatării, măsurând relativa independenţă a întreprinderii faţă de încasările din creanţe. El reprezintă excedentul de surse de finanţare „lungi" (capitaluri permanente) faţă de utilizările durabile (imobilizările). Cu cât este mai mare, cu atât firma va avea o trezorerie mai pozitivă.

$$\textit{Fondul de rulment (zile)} = \frac{(\textit{Capitaluri permanente} - \textit{Imobilizări}) \times 360}{\textit{Cifra de afaceri}}$$

$$FR_{2005} = \frac{(601.010 + 15.077.540 - 18.748.429) \times 360}{17.253.014} = -64 \text{ zile}$$

$$FR_{2006} = \frac{(595.427 + 15.689.542 - 17.933.860) \times 360}{22.824.830} = -26 \text{ zile}$$

• **Nevoia de fond de rulment** exprimă nivelul necesităţilor de finanţare curentă. Este acea parte a activelor circulante care nu poate fi acoperită de datoriile pe termen scurt şi care trebuie finanţată din surse stabile (din FRN). Cu cât este mai mare, cu atât compania are nevoie de surse „lungi" mai importante. Reducerea NFR pe seama creşterii datorilor este însă foarte riscantă.

$$\textit{Nevoia de fond de rulment (zile)} = \frac{(\textit{Active circulante} - \textit{Datorii pe termen scurt}) \times 360}{\textit{Cifra de afaceri}}$$

$$FR_{2005} = \frac{-3.032.053 \times 360}{17.253.014} = -63 \text{ zile}$$

$$FR_{2006} = \frac{-1.518.676 \times 360}{22.824.830} = -23 \text{ zile}$$

• **Soldul de trezorerie net** exprimă capacitatea întreprinderii de a genera lichidităţi. Reprezintă diferenţa dintre disponibilul firmei şi creditele pe termen scurt contractate. Evoluţia defavorabilă semnalează că firma nu este capabilă să genereze suficiente lichidităţi şi este nevoită să apeleze creditul, ceea ce poate duce la faliment.

$$\textit{Soldul net de trezorerie (zile)} = \frac{(\textit{Disponibil} - \textit{Credite pe termen scurt}) \times 360}{\textit{Cifra de afaceri}}$$

$$FR_{2005} = \frac{(1.314.127 - 2.656.893) \times 360}{17.253.014} = -28 \text{ zile}$$

$$FR_{2006} = \frac{(389.385 - 3.805.576) \times 360}{22.824.830} = -54 \text{ zile}$$

Scanned with OKEN Scanner

Sinteza este dată de cele trei rate anterioare şi exprimă echilibrul/dezechilibrul finanţării.

Indicatori	2005	2006
Fondul de rulment	-64	-26
Nevoia de fond de rulment	-63	-23
Sold net de trezorerie	-28	-54

Comentarii:

Fondul de rulment s-a redus la jumătate faţă de anul 2005, datorită realizării unui profit net de 605.110 (faţă de anul trecut – 0) şi reducerii activelor imobilizate (prin creşterea amortizării), dar este tot negativ. În consecinţă, în exerciţiul următor, costurile vor trebui controlate mai atent, ceea ce va genera creşterea profitului destinat reinvestirii.

Dacă analizăm nevoia de fond de rulment, constatăm o reducere cu jumătate faţă de anul precedent, dar mai mică decât fondul de rulment, ceea ce determină o trezorerie pozitivă (201.790 lei).

Trezoreria netă este mai mică decât cea din anul precedent datorită:

- *creşterii creanţelor comerciale, care pot prezenta risc de faliment;*
- *reducerii duratei dintre două plăţi consecutive către furnizori cu 100 zile, în timp ce durata de recuperare a creanţelor este constantă. Această reducere s-a produs prin apelarea la surse atrase, care vor aduce în viitor cheltuieli financiare ce vor trebui suportate din rezultatul din exploatare;*
- *creşterii duratei de rotaţie a stocurilor de producţie de la 23 la 43 de zile.*

Decizii de corecţie:

- *Creşterea vitezei de rotaţie a stocurilor;*
- *Controlul nivelului stocurilor;*
- *Reducerea cheltuielilor de exploatare;*
- *Reducerea creanţelor comerciale.*

4. EXPLOATAREA COMPANIEI

În ultimă instanţă, exploatarea este cea care hotărăşte soarta firmei şi, în bună măsură, performanţele acesteia. Indicatori care sugerează eficienţa exploatării sunt duratele de stocare. Fiecare din aceşti indicatori poate fi exprimat sub două forme: durata de stocare (număr de zile) sau viteza de rotaţie (număr de rotaţii într-un an).

- **Durata stocurilor totale** măsoară gradul de „blocare" a resurselor financiare în diversele stocuri utile sau excedentare. Cu cât această durată este mai mare, cu atât

este nevoie de un fond de rulment net mai mare pentru a le finanţa. Tendinţa de creştere a duratei stocurilor totale este îngrijorătoare pentru trezorerie.

În practica anglo-saxonă, se foloseşte formula stocuri medii lunare x 360 /total cumpărări.

Pentru calculul acesteia, avem nevoie de date suplimentare faţă de bilanţ.

Viteza de rotaţie a stocurilor se calculează cu formula total cumpărări / stocuri medii lunare.

$$\textit{Durata stocurilor totale (zile)} = \frac{\textit{Stocuri total} \times 360}{\textit{Cifra de afaceri - Rezultatul brut}}$$

$$DS_{2005} = \frac{4.350.552 \times 360}{17.253.014 - 0} = 90 \text{ zile}$$

$$DS_{2006} = \frac{5.447.550 \times 360}{22.824.830 - 701.019} = 88 \text{ zile}$$

• **Durata stocurilor de materiale** reflectă eficienţa activităţii de aprovizionare şi a exploatării.

Durata stocurilor de materiale măsurată în zile exprimă durata între două aprovizionări succesive, iar cea exprimată în număr de rotaţii pe an – de câte ori pe an s-au rulat stocurile (s-au transformat în producţie în curs). Supradimensionarea stocurilor de materiale poate indica:

- aprovizionarea a avut loc fără a se ţine cont de necesarul de producţie şi stocurile existente;
- aprovizionarea nu este ritmică;
- preţurile au crescut faţă de perioada precedentă;
- s-au aprovizionat materiale inutile, a crescut stocul fără mişcare şi cel cu mişcare lentă;
- a crescut durata ciclului de producţie.

$$\textit{Durata stocurilor de materiale (zile)} = \frac{\textit{Stocuri de materiale} \times 360}{\textit{Producţia exerciţiului - rezultatul din exploatare}}$$

$$DSP_{2005} = \frac{1.772.030 \times 360}{18.052.966 - 1.204.492} = 38 \text{ zile}$$

$$DSP_{2006} = \frac{2.669.895 \times 360}{23.517.985 - 1.115.302} = 43 \text{ zile}$$

Scanned with OKEN Scanner

• **Durata stocurilor de producţie** pune în evidenţă realismul conceperii exploatării. Durata stocurilor de producţie în curs de execuţie (atunci când acestea există) trebuie să fie comparabilă cu durata normală a ciclului de producţie. Creşterea volumului producţiei în curs de execuţie, pe lângă faptul că blochează resurse financiare, generează şi venituri potenţiale impozabile, diminuând drastic lichiditatea firmei.

$$\textit{Durata stocurilor de producţie (zile)} = \frac{\textit{Stocuri de producţie în curs} \times 360}{\textit{Producţia exerciţiului - Rezultatul din exploatare}}$$

$$DSP_{2005} = \frac{1.053.901 \times 360}{18.052.966 - 1.204.492} = 23 \text{ zile}$$

$$DSP_{2006} = \frac{1.408.111 \times 360}{23.517.985 - 1.115.302} = 23 \text{ zile}$$

• **Durata stocurilor de produse** ilustrează adecvarea politicii firmei la realităţile pieţii. Ea exprimă gradul de vandabilitate a produselor şi totodată calitatea marketingului realizat de către întreprindere. Escaladarea continuă a stocurilor de produse semnalează grave probleme comerciale, punând sub semnul întrebării însăşi raţiunea existenţei întreprinderii.

$$\textit{Durata stocurilor de produse (zile)} = \frac{\textit{Stocuri de produse} \times 360}{\textit{Cifra de afaceri - Rezultatul din exploatare}}$$

$$DSPF_{2005} = \frac{1.167.303 \times 360}{17.253.014 - 1.204.492} = 26 \text{ zile}$$

$$DSPF_{2006} = \frac{1.029.055 \times 360}{22.824.830 - 1.115.302} = 17 \text{ zile}$$

• **Durata de recuperare a creanţelor de la clienţi** măsoară atât adecvarea ofertei de produse ale firmei la nevoile pieţei, cât şi solvabilitatea acesteia. Creşterea duratei de recuperare a creanţelor atestă puterea de cumpărare redusă şi implicit vânzări de complezenţă către clienţi incerţi. Recuperarea cu întârziere a creanţelor sau nerecuperarea acestora pot fi generate şi de calitatea necorespunzătoare a produselor livrate către clienţi. Apar astfel refuzurile parţiale sau integrale, justificate. Apariţia repetată a dificultăţilor în recuperarea creanţelor reprezintă o cauză majoră a falimentului.

$$\textit{Durata de recuperare a creanţelor (zile)} = \frac{\textit{Clienţi şi conturi asimilate} \times 360}{\textit{Cifra de afaceri}}$$

Scanned with OKEN Scanner

Formula anglo-saxonă este: $\frac{Clienţi \times 360}{Total\ vânzări}$

$$DC_{2005} = \frac{4.018.950 \times 360}{17.253.014} = 84 \text{ zile}$$

$$DC_{2006} = \frac{5.444.072 \times 360}{22.824.830} = 86 \text{ zile}$$

• **Durata de plată a datoriilor către furnizori** pune în evidenţă lichiditatea de care dispune întreprinderea. Escaladarea duratei dovedeşte înrăutăţirea puterii financiare a firmei, ceea ce poate genera deprecierea relaţiilor cu furnizorii. De obicei, între recuperarea creanţelor şi plata furnizorilor există o dependenţă directă. Creşterea indicatorului poate fi cauzată şi de indisciplina financiară a debitorului în relaţiile de parteneriat.

$$\text{Durata de plată a furnizorilor (zile)} = \frac{Furnizori\ şi\ conturi\ asimilate \times 360}{Consumuri\ provenind\ de\ la\ clienţi}$$

$$\text{Formula anglo-saxonă} = \frac{Furnizori \times 360}{Total\ cumpărări}$$

$$DF_{2005} = \frac{7.633.254 \times 360}{8.960.367 + 212.116 + 2.439.829 + 259.639 + 1.056.498} = 212 \text{ zile}$$

$$DF_{2006} = \frac{5.490.618 \times 360}{12.622.956 + 257.918 + 2.359.059 + 184.495 + 1.819.789} = 115 \text{ zile}$$

Politica de stocuri, creanţe şi datorii este sintetizată de cele cinci rate analizate.

Indicatori	2005	2006
Durata stocurilor totale	90	88
Durata stocurilor de materiale	38	43
Durata stocurilor de producţie	23	23
Durata stocurilor de produse	26	17
Durata recuperării creanţelor de la clienţi	84	86
Durata plăţii datoriilor către furnizori	212	115

Comentarii:

Creşterea duratei de rotaţie a stocurilor de producţie (cu 20 zile) este un factor îngrijorător, deoarece semnalează o creştere a duratei ciclului de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, după cum am sesizat la analiza fondului de rulment, se blochează resurse financiare, diminuând astfel lichiditatea societăţii.

Reducerea duratei stocurilor de produse exprimă adaptarea politicii firmei la realităţile pieţii şi promovarea unui marketing performant.

Durata de recuperare a creanţelor clienţi a crescut foarte puţin (2 zile), deoarece creanţele au sporit concomitent cu cifra de afaceri.

Durata de plată a datoriilor către furnizori s-a redus foarte mult, cu 10 de zile, dar se situează totuşi la un nivel impresionant, 115 zile. Este un aspect simptomatic pentru situaţia actuală din ţara noastră. Reducerea s-a produs prin apelarea la surse atrase (credite).

Decizii de corecţie:

Reducerea duratei stocurilor de producţie prin scurtarea ciclului de fabricaţie;

Diminuarea duratei de recuperare a creanţelor clienţi, astfel încât reducerea duratei plăţilor către furnizori să se facă din surse proprii şi nu împrumutate;

Promovarea unui marketing performant care să permită o selecţie riguroasă a clienţilor solvabili şi disciplinaţi financiar;

Creşterea calităţii produselor şi serviciilor oferite partenerilor comerciali.

5. RATE DE STRUCTURĂ ŞI DE LICHIDITATE

Structura companiei reprezintă premisa unei bune funcţionări şi posibilitatea dezvoltării acesteia.

Principalele rate de structură şi de lichiditate sunt :

• **Finanţarea permanentă** exprimă independenţa exploatării faţă de încasările curente. Ea este o expresie a excedentului de surse „lungi" faţă de utilizările durabile. Cu cât capitalurile permanente (capitaluri proprii + împrumuturi pe termen lung şi mediu) sunt mai mari decât activele imobilizate, cu atât există un fond de rulment net mai mare, iar firma are o independenţă operaţională sporită.

Finanţarea permanentă % = FP =

$$\frac{Capitaluri\ proprii + Împrumuturi\ pe\ termen\ LM}{Active\ imobilizate} \times 100$$

$$FP_{2005} = \frac{(15.077.540 + 601.010)}{18.748.429} \times 100 = 84\ \%$$

$$FP_{2006} = \frac{(15.689.535 + 595.427)}{17.933.860} \times 100 = 91\ \%$$

Scanned with OKEN Scanner

• **Solvabilitatea generală** măsoară garanţiile pe care firma le oferă creditorilor. Ea exprimă gradul de acoperire a datoriilor totale ale firmei prin capitalurile sale. Reducerea continuă şi drastică a solvabilităţii generale conduce la pierderea încrederii creditorilor şi la dificultăţi de finanţare, atât pe termen lung, cât şi pe termen scurt.

$$Solvabilitatea\ generală\ \% = \frac{Capitaluri\ proprii}{Datorii - total} \times 100$$

$$FP_{2005} = \frac{15.077.540}{12.736.366 + 601.010} \times 100 = 113\ \%$$

$$FP_{2006} = \frac{15.689.535}{13.067.374 + 595.427} \times 100 = 114{,}8\ \%$$

• **Îndatorarea pe termen scurt** exprimă capacitatea de plată curentă a firmei. Aceasta estimează acoperirea ansamblului datoriilor curente (faţă de furnizori, stat, bănci etc.) cu garanţiile patrimoniale asigurate de activele firmei. Degradarea continuă a ratei (în sensul creşterii ei) este un semnal de alarmă privind capacitatea firmei de a onora plăţile curente.

$$Îndatorarea\ pe\ termen\ scurt\ \% = \frac{Datorii\ pe\ termen\ scurt}{Total\ activ} \times 100$$

$$ITS_{2005} = \frac{12.736.366}{18.748.429 + 9.819.068 + 43.713} \times 100 = 48\ \%$$

$$ITS_{2006} = \frac{13.067.676}{17.933.860 + 11.606.072 + 138.233} \times 100 = 44\ \%$$

• **Lichiditatea generală** compară sursele de finanţare cu utilizările curente şi măsoară gradul de acoperire a datoriilor pe termen scurt prin active circulante. Cu cât este mai mare lichiditatea, cu atât garanţia necesară plăţilor datoriilor este mai mare. Deteriorarea continuă şi severă a acestui indicator dovedeşte insuficienţa fondului de rulment net şi conduce la incapacitate de plăţi.

$$Lichiditatea\ generală\ \% = \frac{(Active\ circulante - total)}{Datorii\ pe\ termen\ scurt} \times 100$$

$$LG_{2005} = \frac{9.819.072}{12.736.364} \times 100 = 77\ \%$$

$$LG_{2006} = \frac{11.606.072}{13.067.374} \times 100 = 89\ \%$$

În practica anglo-saxonă mai sunt folosiţi doi indicatori :

Scanned with OKEN Scanner

Rata rapidă – estimează capacitatea de plăţi în afara stocurilor utile. Rata rapidă a lichidităţii raportează suma dintre creanţe şi disponibil la datoriile pe termen scurt (inclusiv, cele faţă de bănci) şi estimând capacitatea firmei de a face faţă plăţilor obligate fără a apela la stocuri (acestea din urmă fiind considerate la dimensiunea normală). Diminuarea ratei este un semnal de alarmă.

$$\textit{Rata rapidă } \% = \frac{(\textit{Clienţi} + \textit{Disponibil})}{\textit{Datorii pe termen scurt}} \times 100$$

$$RR_{2005} = \frac{4.018.950 + 1.314.127}{12.736.374} \times 100 = 41{,}8\%$$

$$RR_{2006} = \frac{5.444.072 + 389.385}{13.076.374} \times 100 = 44{,}6\%$$

Rata acidă – semnalează iminenţa incapacităţii cronice de plăţi. Rata acidă a lichidităţii raportează disponibilul întreprinderii la creditele bancare pe termen scurt şi estimează capacitatea de a genera suficiente lichidităţi prin funcţionare. Evoluţia constant defavorabilă a ratei este cea mai pertinentă indicaţie privind apropierea falimentului.

$$\textit{Rata acidă } \% = \frac{\textit{Disponibil}}{\textit{Împrumuturi pe termen scurt}} \times 100$$

$$RA_{2005} = \frac{1.314.127}{12.736.374} \times 100 = 10{,}3\%$$

$$RA_{2006} = \frac{389.385}{13.076.374} \times 100 = 3\%$$

• **Trezoreria globală** – raportează activele cu lichiditate mare la pasivele foarte exigibile. Trezoreria globală descrie capacitatea firmei de a face plăţi în contul datoriilor pe termen scurt din creanţe şi disponibil (ambele considerate suficient de lichide). Degradarea continuă a ratei semnalează escaladarea stocurilor, apariţia unor probleme în vânzarea produselor şi implicit dificultăţi în activitatea de trezorerie.

$$\textit{Trezorerie globală } \% = \frac{\textit{Alte active circulante} - \textit{total}}{\textit{Datorii pe termen scurt}} \times 100$$

$$TG_{2005} = \frac{(4.154.393 + 1.314.127)}{12.736.364} \times 100 = 43\ \%$$

$$TG_{2006} = \frac{(5.667.694 + 101.443 + 389.385)}{13.067.376} \times 100 = 47\ \%$$

Scanned with OKEN Scanner

Sinteza evoluţiei ratelor de structură şi lichiditate este prezentată în tabelul următor:

Indicatori	2005	2006
Finanţarea permanentă	84	91
Solvabilitatea generală	113	114,8
Îndatorarea pe termen scurt	48	44
Lichiditatea generală	77	89
Trezorerie globală	43	47

Comentarii:

Creşterea finanţării permanente nu este relevantă deoarece s-a produs pe seama scăderii activelor imobilizate (prin amortizare).

Solvabilitatea generală scade sub 100%. Această reducere se constată şi în trezoreria netă, ca şi scăderea. Principalele cauze sunt creşterea stocurilor şi a duratei de rotaţie-a acestora. Deprecierea solvabilităţii generale va genera dificultăţi viitoare de finanţare. Alt efect al scăderii solvabilităţii îl reprezintă creşterea gradului de îndatorare.

Lichiditatea generală are ca valoare minimă admisă între 120-180%. Valoarea de 89% denotă insuficienţa fondului de rulment (negativ) şi este un semnal de alarmă privind capacitatea de plată.

Trezoreria globală are valori admise între 50-100. Întrucât valoarea de 47 nu este mult sub minimul admis, deducem că nu sunt deocamdată probleme acute de trezorerie. Problema reală o reprezintă valoarea mare a stocurilor care sunt luate în calcul la lichiditatea generală şi se scad din calculul trezoreriei globale.

Mărimea şi evoluţia indicatorilor determinaţi ne arată că, din punct de vedere al solvabilităţii, întreprinderea se află la limita inferioară a acceptabilităţii.

Decizii de corecţie:

- *Reducerea stocurilor ;*
- *Reducerea duratei stocurilor ;*
- *Creşterea gradului de recuperare a creanţelor ;*
- *Evitarea apariţiei arieratelor.*

Scanned with OKEN Scanner

6. RULAJUL CAPITALULUI

Intensitatea utilizării capitalurilor întreprinderii este apreciată prin indicatorul „Rulajul capitalului".

• **Rulajul capitalului** măsoară gradul în care capitalurile se transformă în vânzări. Aceasta este o rată foarte importantă în analiza financiară continentală. Capacitatea firmei de a vinde cât mai mult cu capitaluri permanente cât mai mici este esenţială în asigurarea atractivităţii sale. Apreciem că, dacă în condiţii de hiperinflaţie nu se procedează la reevaluări realiste, rata obţinută nu este relevantă.

$$Rulajul\ capitalului\ \% = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Capitaluri - total + Împrumuturi\ pe\ termen\ LM} \times 100$$

$$TG_{2005} = \frac{17.253.014}{15.077.540 + 2.656.893} \times 100 = 97\ \%$$

$$TG_{2006} = \frac{22.824.830}{15.689.542 + 3.805.576} \times 100 = 117\ \%$$

Rulajul capitalului indică faptul că deocamdată, societatea este atractivă pentru acţionarii săi.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VI
NORMALIZARE, ARMONIZARE ŞI CONVERGENŢĂ ÎN CONTABILITATE

6.1. Globalizarea, dimensiune a lumii contemporane

6.1.1. Conceptul de globalizare

Unul dintre termenii utilizaţi frecvent în zilele noastre îl reprezintă globalizarea. Conceptul este de origine anglo-saxonă (globalization), având acelaşi sens cu franţuzescul „mondialisation". Departe de a avea un înţeles unanim acceptat, globalizarea a fost inclusă pentru prima dată într-un dicţionar englez (Webmaster) în anul 1961. Două decenii mai târziu, noţiunea a dobândit o circulaţie considerabilă, prin ataşare adjectivală la alţi termeni: pieţe, finanţe, instituţii, comunicaţii, evenimente şi riscuri etc.

Globalizarea include o multitudine de procese care afectează esenţial toate domeniile vieţii economico-sociale. Ea poate fi considerată un fenomen, o ideologie, o mentalitate, o strategie, sau toate la un loc.

Potrivit unui dicţionar de economie, globalizarea reprezintă *„modalitate sau sistem de receptare şi abordare pe termen lung a marilor probleme contemporane, determinate de interacţiunea multiplelor procese şi fenomene economice, tehnice, politice, sociale, culturale, ecologice şi preconizarea soluţionării lor într-o largă perspectivă de către comunitatea internaţională".*[1]

Demnă de reţinut este şi opinia conform căreia globalizarea semnifică *„procesul prin care distanţa geografică devine un factor tot mai puţin important în stabilirea şi dezvoltarea relaţiilor transfrontaliere de natură economică, politică şi socio-culturală".*[2]

Preşedintele unei firme multinaţionale atribuie globalizării o nuanţă preponderent economică, apreciind că ea reprezintă *„libertatea pentru firma mea de a*

---

[1] Dicţionar de economie, Ediţia a II-a, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p.216.
[2] Ioan Bari, *Globalizarea economică,* Editura Economică, Bucureşti, 2005, p.30.

Scanned with OKEN Scanner

investi unde vrea, când vrea, pentru a produce ceea ce vrea, aprovizionându-se şi vânzând unde vrea, şi având de suportat cele mai mici constrângeri posibile".[1]

Esenţa globalizării este caracterizată prin procese semnificative, dintre care menţionăm:

- existenţa tehnologiilor informaţionale, care ne pun rapid şi frecvent în legătură unii cu alţii;
- comprimarea distanţelor prin noile tehnologii;
- interconectarea şi creşterea dependenţelor reciproce;
- integrarea şi creşterea pieţelor financiare şi comerciale;
- internaţionalizarea accentuată a producţiei prin intermediul unor firme cu activitate globală;
- apariţia unor probleme planetare care necesită abordări globale;
- înfiinţarea unor organisme internaţionale capabile să soluţioneze probleme globale.

Există autori care susţin că mai expresiv ar fi termenul de mondializare, întrucât se referă la întreaga lume. După primul război mondial, afirmă francezul Paul Valery, odată cu venirea în arena internaţională a Statelor Unite, „lumea se mondializează" (Le monde se mondialisé). Se multiplică relaţiile legate pe principii fundamentale. Tot ceea ce trece peste graniţele naţionale înseamnă răspândirea la scară planetară a unor procese, tendinţe şi fluxuri, indiferent că este vorba de mişcări de capitaluri, de idei, de bunuri sau de oameni, inclusiv consecinţele acestora.

Controverse au apărut şi cu privire la momentul de la care se poate discuta despre globalizare.

Unii autori consideră că fenomenul a început odată cu politicile de liberalizare-privatizare-dereglementare puse în operă în anii '80 de administraţia Reagan în SUA şi Margaret Tatcher în Marea Britanie. Alţii consideră că elementul declanşator a fost marcat de instituirea cursurilor de schimb flotante în anii '70, începând cu administraţia Nixon. În fine, se fac trimiteri şi la perioada interbelică, în care elaborarea unor proiecte şi acţiuni de anvergură au generat apariţia globalizării.

Apreciem că într-un anumit sens globalizarea a început odată cu primele relaţii economice interstatale, preponderent comerciale. Din acest motiv, comerţul este considerat drept motorul şi promotorul globalizării.

---

[1] Daniel Dăianu, Radu Vrânceanu, *România şi Uniunea Europeană,* Editura Polirom, Iaşi, 2002.

Scanned with OKEN Scanner

Dincolo de marea diversitate de opinii generate, globalizarea reprezintă o realitate a lumii contemporane. Ea înseamnă mai mult decât simple relaţii comerciale. Avem în vedere apariţia unor conexiuni complexe, a unor relaţii multilaterale de natură economică, socială, politică, umană şi structurală.

Au luat fiinţă organisme internaţionale cum ar fi ONU, FMI, Banca Mondială, Grupul celor 8, NATO, specializate fiecare într-un domeniu precis al relaţiilor menţionate, inclusiv în soluţionarea unor probleme care se pot ivi.

Făcând abstracţie de neajunsurile provocate, globalizarea reprezintă, în întregul ei, un proces pozitiv şi obiectiv necesar. Este suficient să reţinem că întreprinderea privată este mai aptă să producă bogăţie decât statul, care de cele mai multe ori manifestă tendinţa de a abuza de propria putere. Globalizarea oferă un grad de libertate individuală pe care nici un stat nu-l poate asigura. Societatea deschisă globală demonstrează că globalizarea nu este un joc cu sumă nulă. Beneficiile ei depăşesc costurile, în sensul că bogăţia suplimentară produsă de globalizare poate utilizată pentru a diminua inechităţile şi deficienţele acesteia.

Unii autori consideră că există şi fenomene negative care însoţesc acest proces, cunoscute sub numele de *„cele şapte păcate ale globalizării”*. Este vorba, printre altele, despre pierderea identităţii şi a suveranităţii naţionale, revenirea la colonialism, marginalizarea ţărilor slab dezvoltate, impunerea unei singure opţiuni (model) şi globalizarea economici subterane. Este cert că în strategiile globalizării liniile principale sunt fixate de „cei puternici”! Se presupune în mod logic că experienţa şi avansul lor constituie argumentul acestei abordări. O constatare de viaţă ne obligă să înţelegem că întotdeauna avem de „învăţat” de la cei care se află în faţa noastră.

6.1.2. Factorii determinanţi ai globalizării

Un prim factor care a impulsionat globalizarea îl reprezintă *progresul tehnologic.* Avem în vedere în primul rând tehnologia de informare şi comunicare care au furnizat profunde restructurări economico-sociale.

Tehnologiile din sfera informaticii şi telecomunicaţiilor au o dimensiune globală. Ele depăşesc graniţele naţionale. Evenimente naţionale sau regionale devin instantaneu subiecte globale, probleme ale tuturor. Exemplul cel mai edificator îl reprezintă „tragedia americană” din 11 septembrie 2001. Deşi produs la mii sau zeci de mii de kilometri distanţă, şocul „World Trade Center” s-a răspândit în numai câteva clipe în întreaga lume. Sub impactul globalizării, un eveniment local s-a transformat

Scanned with OKEN Scanner

instantaneu într-o problemă a tuturora. În numai câteva ore, nimic în lume nu a mai fost la fel. Au reacţionat violent cursurile de schimb, pieţele financiare, preţul petrolului, cotaţiile bursiere etc.

Al doilea factor al globalizării îl reprezintă *hegemonia neo-liberală.* Modelul pieţei libere şi a democraţiei a devenit mai convingător după colapsul comunismului şi sfârşitul Războiului Rece.

Există o interacţiune între globalizarea tehnologică şi cea ideologică. Se impune constant acea ideologie care construieşte un sistem de valori şi un standard de viaţă apropiat de ceea ce putem numi „nivelul rezonabil". Internaţionalizarea vieţii economice a fost posibilă prin intervenţia statelor şi a organizaţiilor interguvernamentale. Ideologia neo-liberală promovează liberalizarea pieţelor, descentralizarea economiei şi privatizarea companiilor de stat, plecând de la premisa că statul este cel mai ineficient administrator.

Între cei doi factori menţionaţi există o strânsă legătură. Progresul tehnologic, informatizarea şi telecomunicaţiile au permis actorilor economici să profite din plin de posibilităţile deschise de pieţele libere.

Tehnologia informatică a făcut posibilă mişcarea capitalului spre toate colţurile lumii într-o fracţiune de secundă. Producţia, vânzarea şi cumpărarea au început să fie din ce în ce mai puţin legate de factorul geografic. Graniţele naţionale au pierdut din importanţă, nemaifiind „bariere de piaţă". Circulaţia rapidă a bunurilor, banilor, simbolurilor şi oamenilor, dincolo de limitele statale, exprimă o dimensiune a lumii contemporane. Odată cu ele, la fel de libere şi neîncorsetate, circulă informaţia, mentalităţile şi aspiraţiile indivizilor. Într-o economie globalizată, contabilitatea îndeplineşte o responsabilitate majoră în procesul angajării capitalului, oferind credibilitatea de care are nevoie orice investitor.

Rentabilitatea unei investiţii, riscurile acesteia, poziţia financiară şi performanţa întreprinderii, credibilitatea partenerilor, bonitatea firmei, inclusiv competenţa managerială sunt exprimate şi legitimate prin informaţiile oferite de contabilitate. Astfel, a devenit posibilă trecerea de la empirism la rigoare, de la aprecieri arbitrare la adevărul economic şi imaginea fidelă.

Tabloul de bord al managerului modern este de neconceput fără informaţii *inteligibile, relevante, credibile şi comparabile.* Întreprinderile se află într-o continuă evoluţie. Ele trebuie să găsească rapid soluţii care privesc tehnologiile de fabricaţie, obţinerea produselor cât şi comercializarea lor. Piaţa a încetat să mai reprezinte spaţiul care poate fi controlat şi influenţat de către un singur producător. Factori discreţi, adeseori cu evoluţie imprevizibilă, modifică esenţial datele problemei. De altfel,

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderea şi piaţa care validează existenţa acesteia, se modifică permanent. Devin necesare permanent acţiuni corective care revin gestiunii, modului de administrare şi conducere. Într-un spaţiu fără hotare, pe care îl putem numi univers economic, valorile se „mişcă" şi se transformă mereu. Este imperiul lui ***homo oeconomicus*** sau mai nou ***homo business***, în care aproape totul se vinde şi se cumpără. Trăim într-o lume globalizată, în care nevoile cresc iar resursele se împuţinează. ***Un management performant presupune controlul şi optimizarea consumului de resurse. Asemenea obiective nu pot fi realizate fără aportul esenţial al contabilităţii.***

6.2. Delimitări conceptuale

Culegerea, prelucrarea şi comunicarea datelor din sfera de cunoaştere a contabilităţii este guvernată de un ansamblu de norme, principii, reguli şi proceduri. În acest mod, este posibilă soluţionarea optimă a problemelor de contabilitate, precum şi obţinerea unor informaţii relevante, comparabile şi compatibile. Dialogul dintre producătorul şi utilizatorul informaţiei contabile presupune satisfacerea unor necesităţi informaţionale în continuă diversificare. Nevoia de comunicare în timp real a impus realizarea unor abordări unitare care să conducă la obţinerea unor informaţii comparabile şi compatibile, accesibile unor utilizatori diferiţi, aflaţi adeseori în zone diferite ale lumii. Producătorii şi utilizatorii informaţiilor contabile, inclusiv cei care controlează şi legitimează calitatea acestora (cenzorii şi auditorii), exprimă adeseori puncte de vedere diferite asupra conţinutului normelor şi reglementărilor de specialitate. În aceste condiţii, *între cererea şi oferta de informaţii se interpune procesul de* ***normalizare.*** Privite din această perspectivă, ***normele contabile*** *reprezintă rezultatul unei concilieri, compromisul acceptat de fiecare dintre actorii implicaţi în scopul realizării unui echilibru între cererea şi oferta de informaţii.*

O contabilitate normalizată permite întreprinderii să dispună de:

a. o memorie ordonată a faptelor, operaţiunilor, tranzacţiilor, rezultatelor şi situaţiilor financiare, pentru:

- a realiza comparaţii între perioade succesive sau între întreprinderi aparţinând aceluiaşi sector de activitate;
- a fundamenta acţiuni viitoare pornind de la evenimente trecute (informaţii istorice);
- a îndeplini obligaţiile sale faţă de toate categoriile de terţi (asociaţi şi acţionari, putere publică, creditori, investitori, salariaţi, etc.);

Scanned with OKEN Scanner

b. un instrument de comunicare formalizat printr-un limbaj inteligibil.

Calitatea procesului decizional, eficienţa sistemului fiscal şi a pieţelor internaţionale de capital sunt legate direct de calitatea comunicărilor contabile.[1] Dimensiunea internaţională conduce la mobilitatea investitorului care solicită informaţii relevante pentru fundamentarea deciziilor. De altfel, *principalele procese care compun reforma contabilă contemporană la nivel mondial sunt normalizarea, armonizarea, convergenţa, conformitatea şi internaţionalizarea.* Premisă a armonizării, normalizarea are un rol esenţial, deoarece oferă „vectorii" comunicării dintre actorii economici: postulate, principii şi norme contabile. Prin natura şi conţinutul ei, normalizarea fundamentează regulile de funcţionare ale pieţei informaţiei contabile.

Prezentăm în continuare principalele concepte utilizate în domeniul reglementării, formalizării şi standardizării edificiului conceptual al contabilităţii.[2]

Norma contabilă

este o regulă precisă privind evaluarea, înregistrarea, clasificarea sau prezentarea informaţiei contabile, elaborată în cadrul unui organism de reglementare contabilă, în vederea rezolvării unei probleme repetitive.

Planul General Contabil Francez consideră că norma contabilă provine din reguli legislative, dispoziţii, reglementare sau jurisprudenţă.

Normalizarea

reprezintă procesul de aplicare deliberată a normelor de contabilitate pentru soluţionarea corectă a problemelor privind producţia şi utilizarea informaţiei contabile.

Obiectivele normalizării sunt:

- precizarea terminologiei şi a principiilor contabile general admise;
- definirea principalelor structuri conţinute în situaţiile financiare;
- modul de prezentare a informaţiilor în situaţiile financiare;
- elaborarea planului de conturi şi a schemelor de contabilizare.

---

[1] P. Holt, C. Hein, *International Accounting*, 6th edition, Dame Publishing, Ohio, 2001

[2] Vezi N. Feleagă, *Îmblânzirea junglei contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996; N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, 1993; N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I., Ed. Economică, Bucureşti, 1998; At. Pop, *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002; V. Pătruţ, ş.a., *Manualul expertului contabil şi al contabilului autorizat*, ed. a VI-a actualizată, Ed. Agora, Bacău, 2002

Scanned with OKEN Scanner

Obiectul normalizării îl reprezintă *situaţiile financiare anuale, respectiv planul contabil general.*[1]

Normalizarea situaţiilor financiare anuale

este proprie ţărilor anglo-saxone, referindu-se la:

- componenţa situaţiilor financiare anuale;
- elementele descrise în situaţiile financiare anuale;
- recunoaşterea şi evaluarea structurilor în situaţiile financiare;
- conţinutul rubricilor din situaţiile financiare;
- reglementările, standardele şi procedurile de contabilitate referitoare la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare.

Normalizarea cu plan contabil general

este proprie ţărilor Europei continentale, sintagma de plan contabil aparţinând contabilităţii din Franţa. Elementele supuse normalizării sunt:

- situaţiile financiare anuale, inclusiv forma şi structura acestora;
- planul de conturi general (sistemul de conturi, denumire, simbol, conţinut şi funcţie contabilă);
- organizarea documentelor de contabilitate, inclusiv a procedurilor de înregistrare, validare şi control a operaţiilor.

Normalizarea contabilă reprezintă premisa unui proces mai amplu, respectiv, armonizarea contabilă.

Precizăm că în cadrul doctrinei şi practicii contabile din ţara noastră s-a utilizat până în anul 1989 noţiunea de *normare a contabilităţii.* Accepţiunea acordată acestui termen avea în vedere alinierea şi „disciplinarea" unei economii de stat, puternic centralizată, prin elaborarea unor norme unitare referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii. Instrumentele principale erau „Planul de conturi" şi „Regulile de bază privind planificarea, evidenţa şi calculaţia costurilor", elaborate de Ministerul Finanţelor pe principalele ramuri de activitate.

Procesul de normalizare a contabilităţii urmăreşte trei scopuri fundamentale[2]*:*

- obţinerea de către puterea publică a unei informări omogene asupra activităţii întreprinderilor;

---

[1] Vezi C. Perochon, *Comptabilité générale,* Foucher, 128, rue de Rivol, Paris, 2004

[2] N. Feleagă, *Sisteme contabile comparate,* ed. a II-a, Ed Economică, Bucureşti, 1999, p. 15

Scanned with OKEN Scanner

• valorificarea informaţiilor contabile prin intermediul utilizatorilor externi;

• alocarea optimă a resurselor financiare ale unei ţări.

Normele contabile constituie nucleul normalizării. În acest proces distingem:

• norme pentru producţia informaţiei contabile;

• norme pentru validarea (ratificarea) situaţiilor financiare.

Normalizarea este realizată prin cooperarea dintre factorul public (statul) şi cel privat (profesia contabilă liberală).

Funcţie de modul de colaborare între cele două puteri de normalizare, deosebim:

• *abordarea de tip politic sau public* în care predomină intervenţia statului (Franţa, Germania, România);

• *abordarea de tip pragmatic*, în care predomină profesia contabilă liberală (Marea Britanie);

• *abordarea mixtă centralizată*, în care normele elaborate de profesia contabilă liberală sunt impuse prin intervenţia statului. Este cazul S.U.A., unde „Comisia valorilor mobiliare" (*Securities and Exchange Commision)* joacă un rol esenţial în reglementarea modului de publicare a informaţiei financiar-contabile pentru societăţile cotate la Bursă. În acest scop, comisia menţionată a mandatat organismul privat al profesiei contabile, respectiv, Consiliul de Standarde ale Contabilităţii Financiare *(Financial Accounting Standard Board / FASB)* să elaboreze un ansamblu de principii contabile general admise;

• *abordarea mixtă descentralizată*, în care normele elaborate de profesia contabilă liberală sunt impuse prin negocieri multipartite. Printr-un asemenea tratament, în Olanda, „Comitetul de reflecţie tripartită" (Tripartiete Overleg) realizează compromisul dintre profesia contabilă liberală, asociaţiile patronale şi sindicatele muncitoreşti.

Pe plan internaţional, procesul de normalizare a cunoscut două sisteme de abordare, francez şi american. Principalele caracteristici ale sistemelor menţionate sunt prezentate în tabelul nr. 6.1.

Tabelul 6.1

Nr crt.	Elemente	Caracteristicile sistemului francez	Caracteristicile sistemului american
1	Organismul principal de normalizare	Guvernul, prin intermediul Consiliului Naţional al Contabilităţii (C.N.C.), are rolul de a furniza opiniile referitoare la normele propuse	*Comisia Standardelor de Contabilitate Financiară (FASB), care este independentă, aflată sub o relativă influenţă atât din partea profesiei, cât şi a guvernului.*

Scanned with OKEN Scanner

Nr crt.	Elemente	Caracteristicile sistemului francez	Caracteristicile sistemului american
2	Obiectivul normelor contabile (contabilităţii)	Obiectivul contabilităţii este de a servi drept probă legală şi de a determina veniturile impozabile	*Înainte de toate, contabilitatea are, ca obiectiv, să permită luarea deciziilor.*
3	Existenţa unui cadru conceptual	Sistemul normalizator francez nu dispune de un cadru conceptual de contabilitate	*În Statele Unite există un cadru conceptual explicit, pe care FASB îl utilizează ca punct de plecare în formularea şi evaluarea normelor.*
4	Rolul guvernului	Guvernul joacă un rol de prim plan. El se simte responsabil de „buna informare" a utilizatorului de date contabile şi consideră că ocupă cea mai bună poziţie pentru atingerea acestui obiectiv	*Rolul guvernului Statelor Unite este indirect, deoarece el deţine un drept de veto asupra normelor contabile, propuse de FASB, drept exercitat prin „Comisia valorilor mobiliare" (SEC), căreia guvernul i-a conferit puterea de reglementare a comunicării financiare.*
5	Rolul profesiei contabile	Profesia contabilă joacă un rol secundar în procesul de normalizare	*Profesia joacă un rol determinant, exercitând o mare influenţă asupra FASB. Deşi FASB este independent de profesie, el conservă puternice legături cu aceasta.*
6	Utilizatorii	Utilizatorii de informaţii contabile sunt foarte numeroşi şi foarte diverşi	*Grupul de investitori este considerat utilizatorul principal al informaţiei contabile.*
7	Rolul utilizatorilor în normalizare	Rolul majorităţii utilizatorilor este indirect, chiar nesemnificativ	*Cu toate că este indirect, rolul utilizatorilor este foarte important, datorită procesului de optimizare a normalizării, urmărit de FASB.*
8	Rolul aparatului judiciar	Semnificativ	*Nesemnificativ*
9	Caracterul normelor	Normele adoptate de Adunarea naţională sunt obligatorii	*Obligatorii, mai ales, pentru societăţile cotate la bursă*

Reglementările contabile

semnifică totalitatea normelor contabile impuse în mod obligatoriu prin lege sau altă normă juridică.

Normalizarea contabilităţii reprezintă premisă şi consecinţă a nevoii de universal în contabilitate.

Pornind de la premisa că între elementele aparţinând unor culturi şi doctrine contabile naţionale există deosebiri importante, este de actualitate procesul de armonizare internaţională. Se urmăreşte astfel atenuarea diferenţelor şi racordarea la abordări similare pentru situaţii identice.

Scanned with OKEN Scanner

Armonizarea contabilă

exprimă procesul de corelare, compatibilizare şi standardizare a componentelor cadrului conceptual al contabilităţii.

Convergenţă contabilă

este procesul prin care se urmăreşte identificarea şi eliminarea punctelor de dezacord dintre legislaţiile contabile naţionale, directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate, precum şi diminuarea diferenţelor care există între standardele americane de contabilitate şi referenţialul contabil al IASB.

Deosebit de complex, demersul are în vedere obiectivele, principiile, metodele, regulile şi procedurile privind producţia, comunicarea şi utilizarea informaţiei contabile.

6.3. Dispozitivul de normalizare al contabilităţii româneşti

În România normalizarea şi reglementarea contabilă este de factură publică. Ministerul Finanţelor Publice realizează acest proces prin Direcţia Generală pentru Reglementări Contabile asistată de Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare (CCRF)[1]. Contribuţii importante aduc, de asemenea, organismele profesionale de profil (Corpul Experţilor Contabili şi al Contabililor Autorizaţi, Camera Auditorilor Financiari).

Reglementările contabile pentru instituţiile de credit, unităţile de asigurare-reasigurare şi cele care operează pe piaţa de capital sunt elaborate de către Banca Naţională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, respectiv, Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare cu avizul Ministerului Finanţelor Publice. Dispozitivul de normalizare şi reglementare contabilă s-a fundamentat în ţara noastră pe următoarele elemente:

1. Reglementări contabile naţionale:

• Legea Contabilităţii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

• HG nr. 704/1993 prin care au fost aprobate:

- Regulamentul privind aplicarea Legii Contabilităţii;

- Planul de conturi general şi Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile;

---

[1] Acest organism a funcţionat până în anul 2005 sub numele de Colegiul Consultativ al Contabilităţii (CCC).

Scanned with OKEN Scanner

- Modelul bilanţului contabil şi Normele metodologice pentru întocmirea şi prezentarea bilanţului contabil;

• Nomenclatorul privind modelele registrelor contabile şi a formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă;

• Normele de utilizare a registrelor de contabilitate;

• Modelele formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi normele metodologice de întocmire şi utilizare a acestora, aprobate prin HG nr. 831/1997;

• Normele metodologice de întocmire şi utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special şi modelele acestora, aprobate prin OMF nr. 425/1998;

• Normele privind consolidarea conturilor aprobate prin OMFP nr. 772/02.06.2000;

• Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin OMFP nr. 94/2001;

• Reglementările contabile simplificate armonizate cu Directivele Europene, aprobate prin OMFP nr. 306/26.02.2002, publicată în M.O. nr. 279 bis din 25.04.2002;

• Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr.48/14.01.2005;

• Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, aprobate prin OMFP nr.1752/2005, publicat în Monitorul Oficial nr.1080/30.11.2005;

• Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr.689/10.10.2007;

• Ordinul nr.2374/12.12.2007, privind modificarea şi completarea OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor conforme cu Directivele europene publicat în Monitorul Oficial nr.25/14.01.2008.

2. Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB).

3. Reţeaua de Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) şi Standarde Internaţionale de Contabilitate (IAS).

4. Ghiduri profesionale (Ghid practic de aplicare a SIC).

5. Politici de contabilitate.

6. Dicţionare de conversie contabilă (explicarea terminologiei de specialitate şi a unor noţiuni complementare).

Scanned with OKEN Scanner

Menţionăm că pentru profesionalismul dovedit în traducerea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) pe piaţa românească, C.E.C.C.A.R a primit dreptul de traducere exclusivă.

La nivel european,

armonizarea şi normalizarea contabilităţii se fundamentează pe Directivele CEE, respectiv, Directiva a IV-a, a VII-a şi a VIII-a.

La nivel internaţional,

acelaşi proces se realizează prin intermediul Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate, elaborate de IASB. În timp ce normele contabile naţionale au caracter obligatoriu, standardele internaţionale de contabilitate reprezintă instrumente de referinţă. Se porneşte de la premisa că ele au influenţat deja reglementările naţionale, regăsindu-se într-o formă sau alta în conţinutul acestora. Normalizarea şi armonizarea contabilă devin astfel rezultatul unui proces complex în care pragmatismul şi compromisul negocierilor trebuie să ofere soluţia optimă.

6.3.1. Armonizarea contabilă în plan european şi mondial

Globalizarea pieţelor financiare nu a ocolit domeniul contabilităţii. Apariţia şi dezvoltarea fără precedent a instrumentelor financiare a impus necesitatea elaborării de norme contabile care să reflecte realitatea economică şi financiară. Avem în vedere evoluţia pieţelor financiare şi a produselor acestora în scopul finanţării activităţilor, realizării de investiţii sau protejării împotriva riscurilor.[1] Utilizarea unui limbaj comun în domeniul contabilităţii, a unor reglementări coerente şi compatibile la nivel internaţional a devenit în prezent o necesitate de prim ordin. Cel mai important utilizator al informaţiei financiar-contabile, *investitorul sau acţionarul,* a dobândit în condiţiile globalizării o mare mobilitate. Decizia investirii capitalului, a majorării sau retragerii dintr-un plasament trebuie luată în timp real. În economia modernă, *„Time is money"* exprimă o dimensiune esenţială a competiţiei. Pentru a evita costuri suplimentare, retratări şi indexări ale situaţiilor financiare, el solicită informaţii comparabile şi compatibile, credibile şi relevante.

Cele două curente dominante în domeniul doctrinei şi practicii contabile sunt:

- cultura contabilă continentală promovată de Franţa şi Germania;

---

[1] Maria Carmen Huian, *Instrumente financiare: tratamente şi opţiuni contabile,* Ed. CECCAR, Bucureşti, 2008, p.11

Scanned with OKEN Scanner

• cultura contabilă anglo-saxonă, dezvoltată de Anglia şi S.U.A.

Deosebirile esenţiale dintre cele două sisteme de abordare sunt, în principal, următoarele:

• Contabilitatea continentală este orientată prioritar spre apărarea intereselor statului, în special, pe linia neeludării fiscalităţii de către contribuabil. Se porneşte de la prezumţia de vinovăţie a fiecărui agent economic.

• Contabilitatea anglo-saxonă acordă prioritate apărării intereselor investitorului. Argumentul forte îl reprezintă faptul că fără angajarea capitalului de către investitor, nici o economie nu poate deveni performantă. Pentru a-l determina să investească în afacere este necesară o protecţie adecvată. Liberalismul economic solicită ca informaţia contabilă să servească în primul rând deciziei investitorului. Spre deosebire de abordarea continentală, doctrina anglo-saxonă are în vedere prezumţia de *nevinovăţie* a fiecărui actor economic. Autonomia şi încrederea acordată întreprinderii şi investitorului au o solidă fundamentare: supremaţia legii şi aplicarea ei fără nici un fel de menajamente. Aşa se explică pedepsele severe, inclusiv privarea de libertate, aplicate unor mari potenţaţi financiari.

• Contabilitatea continentală este puternic normată şi controlată prin norme imperative şi de recomandare, încorsetate în „planul contabil general", în timp ce contabilitatea anglo-saxonă, mai puţin rigidă, se fundamentează pe tradiţii şi cutume, fără existenţa planului contabil general.

• Contabilitatea continentală procedează la clasificarea cheltuielilor şi veniturilor, funcţie de conţinutul lor economic, ceea ce generează organizarea acesteia pe cele două circuite, financiară şi de gestiune, în timp ce abordarea anglo-saxonă structurează cheltuielile şi veniturile după destinaţie (produs, secţie, serviciu). Această situaţie nu mai necesită o delimitare riguroasă a contabilităţii de gestiune de cea financiară.

• În fine, o diferenţă esenţială se manifestă între cele două culturi cu privire la conceptul de *imagine fidelă*. În timp ce contabilitatea continentală consideră imaginea fidelă drept obiectivul fundamental al contabilităţii financiare, realizat prin conformitate cu regulile şi sinceritate, în abordarea anglo-saxonă imaginea fidelă reprezintă *principiul suprem*. Explicaţia acestei deosebiri derivă din faptul că în ţările Europei occidentale continentale informaţia contabilă este puternic influenţată de aspectele juridice, în vreme ce interpretarea anglo-saxonă este dominată de principiul prevalenţei economicului asupra juridicului *("substance over form principle")*. Dincolo de unele tendinţe de apropiere între cele două concepţii, apreciem că

Scanned with OKEN Scanner

abordarea conceptului de imagine fidelă rămâne principalul obstacol în armonizarea contabilităţii pe plan internaţional.

Existenţa unor importante deosebiri între abordările realizate de cele două culturi contabile a condus la iniţierea unor procese de armonizare şi apropiere. Marii investitori internaţionali doresc un acces rapid şi direct la informaţii credibile cu privire la oportunităţile de plasare a capitalului. Un asemenea deziderat nu putea fi realizat fără instituirea unor reguli şi norme unitare privind publicarea informaţiilor contabil-financiare.

În aceste împrejurări s-au constituit organisme internaţionale guvernamentale şi neguvernamentale al căror obiectiv îl reprezintă armonizarea contabilităţii. Dintre acestea, menţionăm:

• Grupul ţărilor Pieţei Comune (CEE) care a elaborat şi difuzat ţărilor membre în anul 1968 un Cadru Contabil General şi a adoptat printre altele următoarele directive:

° Directiva a IV-a care priveşte structura, conţinutul şi modul de prezentare a situaţiilor financiare anuale;

° Directiva a VII-a cu privire la elaborarea, publicarea şi controlul conturilor consolidate;

° Directiva a VIII-a cu referire la drepturile şi obligaţiile persoanelor însărcinate cu controlul şi certificarea documentelor contabile.

Actualmente, pe plan mondial, în procesul armonizării contabile se remarcă următoarele organizaţii profesionale internaţionale:

• ***Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate*** *("International Accounting Standards Board"* – IASB) creat în 1973, iniţial sub forma „Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate" (International Accounting Standards Committee - IASC). În anul 2001, IASC s-a transformat în IASB. Obiectivul declarat al IASB îl reprezintă elaborarea şi publicarea standardelor contabile internaţionale cu privire la prezentarea situaţiilor financiare, precum şi asigurarea acceptării şi aplicării acestora la nivel mondial. Se poate aprecia că deşi nu au un caracter obligatoriu, standardele influenţează esenţial practicile şi reglementările contabile naţionale.

• ***Federaţia Internaţională a Contabililor*** *("International Federation of Accountants"* / IFAC) înfiinţată în 1977 are în portofoliul său probleme referitoare la standardele internaţionale de audit, etica profesională şi formarea profesiei contabile.

Atât IASB, cât şi IFAC sunt puternic influenţate de organismul american de normalizare contabilă FASB *(Financial Accounting Standards Board)*. Potrivit reglementărilor actuale, „IASB îşi publică standardele într-o serie de pronunţări

Scanned with OKEN Scanner

denumite Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS-uri)"[1]. La începutul activităţii sale, IASB a adoptat toate Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS-uri), elaborate de predecesorul său, Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate. Termenul de *Standarde Internaţionale de Raportare Financiară* include IFRS-uri, IAS-uri şi Interpretări emise de către IFRIC (Comitetul pentru Interpretări Internaţionale de Raportare Financiară) sau de către predecesorul său, fostul Comitet Permanent pentru Interpretări (SIC).

• ***Fundaţia Comitetului pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate*** (abreviat *Fundaţia IASC*) este, potrivit reglementărilor IFRS 2007, numele organizaţiei internaţionale din acest domeniu. Organismul de normalizare al Fundaţiei IASC este Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate – IASB.

Conducerea Fundaţiei IASC este asigurată de un număr de 22 de persoane fizice din care:

• şase administratori desemnaţi din America de Nord;

• şase administratori desemnaţi din Europa;

• şase administratori desemnaţi din regiunea Asia/Oceania;

• patru administratori din orice altă zonă pentru a se asigura un echilibru geografic general.

Mandatul fiecărui administrator este de 3 ani, putând fi reînnoit o singura dată.

Administratorii Fundaţiei numesc la rândul lor membrii IASB. Dintre cei 14 membri IASB, 12 sunt remuneraţi cu normă întreagă de către Fundaţia IASC. Unul dintre membrii cu normă întreagă este numit de către administratorii Fundaţiei IASC în funcţia de preşedinte al IASB, pentru un mandat de 5 ani, care poate fi reînnoit o singură dată.

Criteriile pe care Fundaţia IASC le are în vedere la alegerea membrilor IASB sunt următoarele:

• competenţă tehnică şi cunoştinţe demonstrate de contabilitate şi raportare financiară;

• capacitate de analiză;

• abilităţi de comunicare;

• adoptarea de decizii judicioase;

• cunoaşterea mediului de raportare financiară;

---

[1] Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007, p.17 ş.u.

Scanned with OKEN Scanner

• abilitatea de a lucra într-o atmosferă colegială;

• integritate, obiectivitate şi disciplină;

• angajament faţă de misiunea Fundaţiei IASC şi de interesul public.

Precizăm că pregătirea interpretărilor IFRS-urilor este realizată de către *Comitetul pentru Interpretări Internaţionale de Raportare Financiară (IFRIC).* Materialele elaborate de către IFRIC sunt supuse ulterior aprobării IASB.

Obiectivele IASB sunt, potrivit actualelor reglementări internaţionale, următoarele:[1]

• să dezvolte în interesul public un singur set de standarde de contabilitate globale de înaltă calitate, care pot fi înţelese şi puse în aplicare şi care impun informaţii de înaltă calitate, transparente şi comparabile în situaţiile financiare şi în alte raportări financiare pentru a sprijini participanţii la diverse pieţe de capital ale lumii şi alţi utilizatori ai informaţiilor să ia decizii economice;

• să promoveze utilizarea şi aplicarea riguroasă a acestor standarde; şi

• să opereze în mod activ împreună cu normalizatorii naţionali de standarde pentru a ajunge la convergenţa standardelor naţionale de contabilitate cu IFRS-urile, construind soluţii de înaltă calitate.

Potrivit uzanţelor sale, IASB a aprobat traducerea IFRS-urilor în 40 de limbi, printre care şi limba română, realizată de către C.E.C.C.A.R.

O inventariere a Standardelor Internaţionale de Contabilitate elaborate de IASB, preluate şi de normalizatorii români, conţine următoarea structură:[2]

IAS 1 – Prezentarea situaţiilor financiare
IAS 2 – Stocuri
IAS 7 – Situaţiile fluxurilor de trezorerie
IAS 8 – Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori
IAS 10 – Evenimente ulterioare datei bilanţului
IAS 11 – Contracte de construcţii
IAS 12 – Impozitul pe profit
IAS 16 – Imobilizări corporale
IAS 17 – Contracte de leasing
IAS 18 – Venituri

---

[1] Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007, p.26-27

[2] Vezi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs), incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretărilor lor la 1 ianuarie 2007, Editor CECCAR, Bucureşti, 2007

Scanned with OKEN Scanner

IAS 19 – Beneficiile angajaţilor

IAS 20 – Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală

IAS 21 – Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar

IAS 23 – Costurile îndatorării

IAS 24 – Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate

IAS 26 – Contabilizarea şi raportarea planurilor de pensii

IAS 27 – Situaţii financiare consolidate şi individuale

IAS 28 – Investiţii în entităţile asociate

IAS 29 – Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste

IAS 31 – Interese în asocierile în participaţie

IAS 32 – Instrumentele financiare: prezentare

IAS 33 – Rezultatul pe acţiune

IAS 34 – Raportarea financiară interimară

IAS 36 – Deprecierea activelor

IAS 37 – Provizioane, datorii contingente şi active contingente

IAS 38 – Imobilizări necorporale

IAS 39 – Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare

IAS 40 – Investiţii imobiliare

IAS 41 – Agricultura

Standardele menţionate sunt completate cu un număr de opt standarde de raportare financiară în următoarea structură:

IFRS 1 – Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară

IFRS 2 – Plata pe bază de acţiuni

IFRS 3 – Combinări de întreprinderi

IFRS 4 – Contracte de asigurări

IFRS 5 – Active imobilizate deţinute pentru vânzare şi activităţi întrerupte

IFRS 6 – Explorarea şi evaluarea resurselor minerale

IFRS 7 – Instrumente financiare: informaţii de furnizat

IFRS 8 – Segmente de activitate

Standardele internaţionale de contabilitate pot fi utilizate în variantele:

- aplicare directă în calitate de norme contabile naţionale (Singapore);
- bază de documentare în vederea elaborării normelor contabile naţionale;

Scanned with OKEN Scanner

• referinţă pentru asigurarea comparabilităţii reglementărilor contabile naţionale cu normele contabile internaţionale.

Potrivit reglementărilor conţinute în Directivele Europene şi SIC, situaţiile financiare ale întreprinderii au drept obiectiv asistarea proceselor decizionale. Investitorul, principalul beneficiar al acestei oferte informaţionale, solicită curent elementele necesare fundamentării deciziei de investire a capitalului. Informaţia contabilă trebuie să fie credibilă şi relevantă, dar în acelaşi timp inteligibilă şi comparabilă.

Relevantă este informaţia care permite analiza şi predicţia fenomenului reflectat, măsurând deopotrivă corectitudinea deciziei luate, cât şi efectele acesteia.

Credibilă este informaţia neutră şi prudentă care nu conţine erori şi nu induce elaborarea unei decizii în scop predeterminat.

Un nivel rezonabil de cunoştinţe trebuie să deţină utilizatorul pentru a aprecia *inteligibilitatea* informaţiei şi să recepteze conţinutul acesteia.

Comparabilitatea permite efectuarea de analize în timp sau în spaţiu, prin compararea evoluţiei aceloraşi valori de referinţă.

Reforma contabilă presupune utilizarea unei terminologii armonizate, a unui limbaj contabil internaţional. Sunt implicate aici numeroase organisme şi instituţii internaţionale. Dintre acestea menţionăm:

- *Organizaţii interguvernamentale:*
  - Organizaţia Naţiunilor Unite, Uniunea Europeană, Organizaţia de Cooperare şi Dezvoltare Economică, Organizaţia Internaţională a Comisiilor de Valori
- *Organizaţii profesionale de contabilitate:*
  - Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB) care este organismul de normalizare a Fundaţiei IASC;
  - Federaţia Internaţională a Contabililor (IFAC);
  - Federaţia Experţilor Europeni (FEE);
  - Fundaţia Comitetului pentru SIC (abreviat Fundaţia IASC)
- *Organizaţii Sindicale Internaţionale:*
  - *Confederaţia Internaţională a Sindicatelor Libere;*
  - *Confederaţia Mondială a Muncii;*
  - *Confederaţia Europeană a Sindicatelor*

Scanned with OKEN Scanner

Practica americană impune deocamdată regulile jocului la nivel mondial, inclusiv în plan contabil. În opinia unor specialişti consacraţi normalizatorul „de facto" în plan internaţional îl reprezintă SUA prin intermediul organismului american de normalizare a contabilităţii, respectiv FASB (Financial Accounting Standards Board).

6.3.2. Armonizare şi reformă contabilă în România

Dacă în alte state se poate vorbi despre normalizare încă de la începutul secolului al XIX-lea, în ţara noastră acest proces începe abia în preajma celui de-al doilea Război Mondial. Preocupările legate de normalizarea contabilităţii se aflau în stadiul unor cercetări incipiente, fiind conţinute atât în cursuri universitare (V. M. Ioachim, D. Voina, I. N. Evian), cât şi în unele comunicări ştiinţifice de specialitate. Instaurarea regimului etatist cu o economie centralizată de tip sovietic a stopat procesul de normalizare. În locul său a fost introdusă *normarea contabilităţii,* demers care impunea elaborarea unor norme unitare referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii. Fenomenul de normare a demarat în anul 1947, odată cu constituirea în cadrul Ministerului Industriei şi Comerţului a *Consiliului Permanent al Normării Contabilităţii,* în baza deciziei ministeriale nr. 5056 publicată în M.O. nr. 252/31 octombrie 1947. Membrii acestui consiliu au elaborat pentru fiecare sector de activitate câte un cadru general, respectiv o matrice care se afla la baza sistematizării şi simbolizării planului de conturi. Instrumentele principale ale normării erau *„Planul de conturi"* şi *„Regulile de bază privind planificarea, evidenţa şi calculaţia costurilor".*

În aceste condiţii, după schimbarea regimului politic, *reforma contabilă a avut loc pe coordonatele*:

- implementarea conceptelor contabile referitoare la obiectivele şi principiile contabil general admise, aderente la economia de piaţă;
- primatul dualismului contabil în raport cu monismul contabil;
- trecerea de la „contabilitatea de flux" specifică abordării moniste la „contabilitatea de rezultate", esenţială în sistemul dualist. Schimbarea menţionată generează primatul situaţiilor financiare faţă de sistemul conturilor curente;
- accentuarea importanţei caracteristicilor calitative ale informaţiei conţinute în situaţiile financiare absolut necesare în determinarea poziţiei financiare şi a performanţei întreprinderii;

Scanned with OKEN Scanner

• reconsiderarea funcţiilor contabilităţii prin abandonarea funcţiei de control privind „îndeplinirea planului" şi dezvoltarea funcţiei de informare a utilizatorilor;

• utilizarea cu prioritate a principiului prudenţei şi apelarea rezonabilă a provizioanelor;

• trecerea de la birocratism şi rigiditate la deschidere către abordările evoluate realizate pe plan european şi internaţional.

Declanşarea reformei contabile în ţara noastră a avut loc în anul 1991, o dată cu apariţia Legii contabilităţii nr. 82/1991 al cărui obiectiv îl reprezintă perfecţionarea sistemului contabil românesc.

Etapele reformei contabile româneşti. Procesul reformei contabile româneşti conţine următoarele etape[1]:

• *perioada 1991 – 1993* în care s-a produs o „cosmetizare" a sistemului de contabilitate monist, fără modificări de esenţă. Are loc disputa în plan doctrinar cu privire la necesitatea unei reforme contabile substanţiale;

• *perioada 1994 – 1999* consacră definitiv acceptarea pe plan doctrinar a necesităţii unei reforme contabile de profunzime. În plan reglementar se introduce aplicarea începând cu 01.01.1994 a sistemului de contabilitate dualist, după modelul continental, respectiv Planul Contabil General Francez. Se adoptă H.G. nr. 704/1993 prin care se aprobă:

- Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991;
- Planul de conturi general şi Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile;
- Monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni economico-financiare;
- Conţinutul şi structura principalelor registre de contabilitate;
- Bilanţul contabil (în sistemul de bază şi în sistemul simplificat).

• *perioada 1999 – 2003* reprezintă etapa de consolidare a reformei contabile din România. În anul 1999 are loc elaborarea de către Ministerul Finanţelor a *Programului naţional de armonizare a legislaţiei contabile cu Directivele europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate* aprobat prin O.M.F. nr. 403/1999.

---

[1] Vezi N. Feleagă, I. Ionaşcu, op. cit şi At. Pop, *Contabilitate financiară românească armonizată*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002

Scanned with OKEN Scanner

Conţinutul acestui ordin este reluat şi dezvoltat ulterior prin *Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate*, aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001.

• *perioada 2004 – 2008* reprezintă etapa actuală în care se găseşte reforma contabilă în România. Este caracterizată în principal de republicarea Legii contabilităţii nr.82/1991 în Monitorul Oficial nr.48/14.01.2005 şi apoi în Monitorul Oficial nr.689/10.10.2007. Tot în acest interval menţionăm apariţia OMFP nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, publicat în Monitorul Oficial nr.1080/30.11.2005, prin care se abrogă OMFP94/2001 şi OMFP nr.306/2002.

• În fine, reţinem Ordinul nr.2374/12.12.2007, privind modificarea şi completarea OMFP nr.1752/2005, publicat în Monitorul Oficial nr.25/14.01.2008.

Prin actele normative menţionate, se urmăreşte asimilarea deplină a Directivei a IV-a a CEE şi continuarea armonizării cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

6.4. Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare – instrument al normalizării contabilităţii

Întreprinderi din lumea întreagă întocmesc situaţii financiare. Aceste documente de sinteză şi raportare financiară prezintă într-o structură formalizată informaţii necesare majorităţii utilizatorilor.

Factorii sociali, economici şi juridici generează apariţia unor diferenţe în modul de abordare a situaţiilor financiare.

În scopul atenuării acestor diferenţe a fost creat Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASC/IASB).

Consiliul IASC/IASB consideră că situaţiile financiare răspund necesităţilor comune majorităţii utilizatorilor. *Aceasta se datorează faptului că aproape toţi utilizatorii iau decizii economice pentru:*[1]

a) a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiţie de capital (acţionari sau asociaţi);

b) a evalua răspunderea sau gestionarea managerial (acţionari şi asociaţi);

---

[1] În paranteze a fost nominalizat utilizatorul principal al informaţiei respective.

Scanned with OKEN Scanner

c) a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti şi de a oferi alte beneficii angajaţilor săi (investitori);

d) a evalua garanţiile pentru creditele acordate întreprinderii (bănci şi instituţii de credit);

e) a determina politicile de impozitare (stat, fiscalitate);

f) a determina profitul şi dividendele ce se pot distribui (acţionari);

g) a elabora şi a utiliza date statistice despre venitul naţional (puterea publică);

h) a reglementa activitatea întreprinderilor (statul, Ministerul Economiei şi Finanţelor).

Cadrul general stabileşte conceptele care stau la baza întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare pentru utilizatorii externi. *Scopul acestui cadru îl reprezintă*:

a) sprijinirea Consiliului IASC/IASB în elaborarea viitoarelor Standarde Internaţionale de Contabilitate (IAS - International Accounting Standards devenite IFRS - International Financial Reporting Standards) şi în revizuirea celor existente;

b) sprijinirea Consiliului IASC/IASB în promovarea armonizării reglementărilor, standardelor şi procedurilor de contabilitate referitoare la prezentarea situaţiilor financiare prin realizarea unor concepte de bază care să reducă numărul modelelor contabile alternative permise de IAS/IASB;

c) sprijinirea organismelor naţionale de elaborare a standardelor în procesul de dezvoltare a reglementărilor naţionale;

d) sprijinirea celor care întocmesc situaţii financiare conform IAS/IASB pentru a soluţiona problemele care nu se regăsesc în mod expres în acestea;

e) sprijinirea auditorilor în formarea unei opinii referitoare la conformitatea situaţiilor financiare cu IAS/IASB;

f) sprijinirea utilizatorilor în interpretarea informaţiilor prezentate în situaţiile financiare elaborate în conformitate cu IAS/IASB;

g) furnizarea de informaţii celor interesaţi de activitatea IASC/IASB privind modul de elaborare a standardelor.

Situaţiile financiare constituie o parte a procesului de raportare financiară. Un set complet de situaţii financiare include de regulă un bilanţ, un cont de profit şi pierdere, o situaţie a modificărilor poziţiei financiare (care poate fi prezentată în diverse moduri, de exemplu ca situaţie a fluxurilor de trezorerie sau situaţie a fluxurilor de fonduri) şi acele note, precum şi alte situaţii şi materiale explicative care sunt parte integrantă a situaţiilor financiare. Pot fi incluse, de asemenea, materiale şi informaţii suplimentare sau derivate care vin în completarea acestora. Astfel de materiale şi informaţii suplimentare se pot referi, de exemplu, la informaţii financiare

Scanned with OKEN Scanner

despre segmentele industriale şi geografice şi la prezentarea efectelor variaţiei preţurilor. Situaţiile financiare nu includ totuşi elemente ca: rapoartele directorilor, declaraţiile preşedintelui, discuţiile şi analizele conducerii şi elemente similare care pot fi incluse într-un raport financiar sau anual.

Cadrul general se aplică situaţiilor financiare ale tuturor întreprinderilor comerciale, industriale, fie din sectorul public, fie din cel privat. Întreprinderea raportoare este întreprinderea pentru care există utilizatori de informaţii pentru care situaţiile financiare reprezintă principala sursă de informaţii financiare.

1. ***Utilizatorii şi necesităţile de informare ale acestora***

Utilizatorii de situaţii financiare includ investitorii prezenţi şi potenţiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, Guvernul şi instituţiile acestuia, precum şi publicul. Aceştia folosesc situaţiile financiare pentru a-şi satisface o parte din diversele lor necesităţi de informaţii, astfel:

a) **investitorii**; ofertanţii de capital şi consultanţii lor sunt preocupaţi de **riscul** inerent tranzacţiilor şi de **beneficiul** adus de investiţiile lor. Ei au nevoie de informaţii pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă. Acţionarii sunt interesaţi şi de informaţiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a plăti dividende şi, nu în ultimul rând, de continuitatea activităţii. Ultimul aspect prezintă o importanţă deosebită pornind de la premisa că o bună parte a capitalului investit se amortizează într-o perioadă mai lungă. Recuperarea acestuia se poate derula uneori chiar şi în câteva zeci de ani (vezi activele imobilizate de natură materială);

b) **angajaţii; personalul angajat şi grupurile lor reprezentative** (sindicate etc.) sunt interesate de informaţii privind **stabilitatea şi profitabilitatea** întreprinderilor lor. Aceştia sunt interesaţi şi de informaţiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a oferi remuneraţii, pensii şi alte avantaje, precum şi oportunităţi profesionale;

c) **creditorii financiari** sunt interesaţi de informaţiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate şi dobânzile aferente vor fi **rambursate** la scadenţă;

d) **furnizorii şi alţi creditori comerciali** sunt interesaţi de informaţiile care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor fi **plătite la scadenţă**. Creditorii comerciali sunt interesaţi de o întreprindere pe o perioadă mai scurtă decât creditorii financiari, numai dacă nu sunt dependenţi de continuarea activităţii întreprinderii ca principal client;

Scanned with OKEN Scanner

e) **clienţii** sunt interesaţi de informaţii despre **continuitatea activităţii** unei întreprinderi, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă sau sunt dependenţi de ea;

f) **Guvernul şi instituţiile sale** sunt interesate de **alocarea resurselor** şi, implicit, de activitatea întreprinderilor. Aceştia solicită informaţii pentru a reglementa activitatea întreprinderilor, pentru a determina politica fiscală şi ca bază pentru calculul venitului naţional şi al altor indicatori statistici similari;

g) **publicul**; întreprinderile influenţează publicul într-o varietate de moduri: de exemplu, întreprinderile pot avea o contribuţie substanţială la economia locală în multe moduri, având în vedere numărul de angajaţi şi colaborarea cu furnizorii locali; situaţiile financiare pot ajuta publicul prin oferirea de informaţii despre evoluţia recentă şi tendinţele legate de prosperitatea întreprinderii şi a sferei activităţilor acesteia;

h) **potenţialii investitori**.

Deşi nu toate necesităţile de informaţie ale utilizatorilor pot fi satisfăcute de situaţiile financiare, există cerinţe comune tuturor utilizatorilor. **Întrucât investitorii sunt ofertanţii de capital de risc ai întreprinderii, se consideră că furnizarea de situaţii financiare satisface necesităţile lor şi de asemenea va satisface majoritatea necesităţilor altor utilizatori.**

Responsabilitatea principală de a întocmi şi de a prezenta situaţiile financiare ale întreprinderii revine conducerii acesteia. Managerii întreprinderilor sunt interesaţi de informaţiile cuprinse în situaţiile financiare, chiar dacă au acces la informaţii financiare şi de gestiune suplimentare, care ajută la înfăptuirea proceselor de planificare, fundamentare şi control a îndeplinirii deciziilor.

2. ***Obiectivul situaţiilor financiare***

Obiectivul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii despre **poziţia financiară, performanţele şi modificările poziţiei financiare a întreprinderii**, care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situaţiile financiare elaborate în acest scop satisfac necesităţile comune ale majorităţii utilizatorilor. Totuşi situaţiile financiare nu oferă toate informaţiile de care utilizatorii au nevoie pentru luarea deciziilor economice, întrucât acestea, în mare măsură, relevă efectele financiare ale unor evenimente din trecut şi nu oferă de regulă informaţii nefinanciare.

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Poziţia financiară, performanţa şi modificările poziţiei financiare

Deciziile economice luate de utilizatorii situaţiilor financiare necesită evaluarea capacităţii unei întreprinderi de a genera numerar sau echivalente ale numerarului, a perioadei când acestea vor fi generate, precum şi a gradului de probabilitate a generării acestor câştiguri. În ultimă instanţă de aceasta depinde, de exemplu, capacitatea unei întreprinderi de a-şi plăti angajaţii şi furnizorii, de a plăti dobânzi, de a rambursa credite şi de a-i remunera pe proprietarii acesteia. Utilizatorii sunt mai în măsură să evalueze această capacitate de a genera numerar sau echivalente ale numerarului dacă le sunt oferite informaţii concentrate asupra poziţiei financiare, performanţei şi modificărilor poziţiei financiare a unei întreprinderi.

Poziţia financiară a unei întreprinderi este influenţată de:

- resursele economice pe care le controlează;
- structura financiară a acestora (raportul dintre resursele proprii şi cele străine);
- lichiditatea şi solvabilitatea întreprinderii;
- capacitatea acesteia de a se adapta schimbărilor mediului în care îşi desfăşoară activitatea.

Informaţiile despre resursele economice controlate de întreprindere şi capacitatea de a modifica aceste resurse sunt utile pentru a anticipa posibilităţile întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar în viitor.

Informaţiile despre structura financiară sunt utile pentru anticiparea nevoilor viitoare de creditare şi a modului în care profiturile şi fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au un interes faţă de întreprindere; acestea sunt utile şi pentru anticiparea şanselor întreprinderii de a primi finanţare în viitor.

Informaţiile despre lichiditate şi solvabilitate sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-şi onora angajamentele financiare scadente.

Lichiditatea se referă la disponibilităţile de numerar în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligaţiilor financiare aferente acestei perioade.

Solvabilitatea se referă la disponibilităţile de numerar pe o perioadă mai mare în care urmează să se onoreze angajamentele financiare scadente.

Informaţiile despre performanţa unei întreprinderi, în special despre profitabilitatea acesteia, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potenţiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor. În acest sens informaţiile despre variabilitatea performanţelor sunt importante. Informaţiile despre performanţe sunt utile pentru anticiparea capacităţii întreprinderii de a genera fluxuri

Scanned with OKEN Scanner

de trezorerie cu resursele existente. Ele sunt utile şi pentru formularea raţionamentelor despre eficienţa cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Informaţiile privind modificările poziţiei financiare a unei întreprinderi sunt utile pentru a evalua activităţile sale de exploatare, finanţare şi investiţii în perioada de raportare. Aceste informaţii oferă utilizatorului o bază pentru evaluarea capacităţii întreprinderii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului şi a nevoilor întreprinderii de a utiliza aceste fluxuri de trezorerie. La întocmirea unei situaţii a modificărilor poziţiei financiare fondurile pot fi definite în diverse moduri, cum ar fi: toate resursele financiare, fondul de rulment, lichidităţile sau numerarul.

Informaţiile privind poziţia financiară sunt oferite în primul rând de bilanţ.

Informaţiile privind performanţa sunt oferite în primul rând de contul de profit şi pierdere.

Informaţiile privind modificările poziţiei financiare sunt furnizate în situaţiile financiare prin intermediul unei situaţii distincte.

Părţile componente ale situaţiilor financiare se interrelaţionează, deoarece ele reflectă diferite aspecte ale aceloraşi tranzacţii sau ale altor evenimente. Deşi fiecare situaţie oferă informaţii diferite, este posibil şi necesar ca valorificarea lor să impună o analiză complementară. De exemplu, contul de profit şi pierdere oferă o imagine incompletă a performanţei dacă nu este folosit împreună cu bilanţul şi situaţia modificărilor poziţiei financiare.

2.2. Note şi tabele suplimentare

Situaţiile financiare cuprind, de asemenea, note, materiale suplimentare, precum şi alte informaţii.

De exemplu, pot cuprinde informaţii suplimentare relevante pentru necesităţile utilizatorilor, referitoare la elementele din bilanţ şi contul de profit şi pierdere. Pot fi incluse, de asemenea, informaţii privind riscurile şi incertitudinile ce afectează întreprinderea, precum şi orice resurse şi obligaţii care nu apar în bilanţ. Informaţiile despre segmentele geografice şi industriale, precum şi despre efectul modificării preţurilor asupra întreprinderii pot fi, de asemenea, oferite sub forma informaţiilor suplimentare.

Notă:

Pentru completarea informaţiilor referitoare la conţinutul şi structura completă a situaţiilor financiare recomandăm consultarea capitolului V din această lucrare, intitulat „Situaţiile financiare anuale, documente de sinteză şi raportare contabilă".

Scanned with OKEN Scanner

3. *Structurile situațiilor financiare*

Situațiile financiare descriu rezultatele financiare ale tranzacțiilor și ale altor evenimente, grupându-le în clase cuprinzătoare conform caracteristicilor economice. Aceste clase sunt numite **structurile situațiilor financiare**. Structurile bilanțului legate în mod direct de evaluarea poziției financiare sunt: *activele, datoriile și capitalul propriu*. Structurile contului de profit și pierdere, legate în mod direct de evaluarea performanței, sunt *veniturile și cheltuielile*. Situația modificărilor poziției financiare reflectă de obicei structurile din contul de profit și pierdere și modificările structurilor din bilanț. Prezentarea acestor structuri în bilanț și în contul de profit și pierdere implică un proces de subclasificare. De exemplu, în vederea fundamentării deciziilor economice, activele și datoriile pot fi clasificate după natura sau funcția lor în activitatea întreprinderii.

3.1. Poziția financiară (bilanțul)

Elementele de care depinde în mod direct evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalul propriu. Potrivit Cadrului general, aceste structuri sunt definite după cum urmează:

a) un activ reprezintă o resursă economică controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;

b) o datorie reprezintă o obligație actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice;

c) capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Definițiile activelor și datoriilor identifică elementele esențiale ale acestora, dar nu precizează criteriile ce trebuie îndeplinite pentru a fi recunoscute în bilanț. Astfel definițiile includ și elemente ce nu sunt recunoscute ca fiind active sau datorii în bilanț, deoarece nu satisfac criteriile de recunoaștere. Fluxurile de beneficii economice viitoare dinspre sau către întreprindere trebuie să fie suficient de sigure pentru a îndeplini criteriile de recunoaștere a unui activ sau a unei datorii.

Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în întreprindere în mai multe moduri. Potrivit Cadrului general, un activ poate fi:

Scanned with OKEN Scanner

a) utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producţia de bunuri destinate vânzării de către întreprindere;

b) schimbat cu alte active;

c) utilizat pentru stingerea unei datorii; sau

d) repartizat acţionarilor întreprinderii.

Multe active, de exemplu terenurile şi mijloacele fixe, au o formă fizică. Cu toate acestea **forma fizică nu este esenţială pentru existenţa unui activ**. De aceea brevetele şi drepturile de autor (copyright) sunt active dacă se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare întreprinderii şi dacă sunt controlate de aceasta.

Datoriile

O caracteristică esenţială a unei datorii o reprezintă faptul că **întreprinderea are o obligaţie actuală**. O obligaţie reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acţiona într-un anumit fel. În mod normal, obligaţia reprezintă sume ce trebuie plătite pentru bunuri şi servicii primite. De asemenea, obligaţiile apar din activitatea normală a întreprinderii, din dorinţa de a menţine relaţii bune de afaceri sau de a se comporta într-o manieră echitabilă. Dacă, de exemplu, o întreprindere decide să remedieze defecţiunile produselor sale chiar şi după ce perioada de garanţie a expirat, sumele ce se aşteaptă să fie cheltuite în legătură cu bunurile deja vândute reprezintă datorii.

Stingerea unei obligaţii prezente implică de obicei renunţarea întreprinderii la anumite resurse care încorporează beneficii economice, în scopul satisfacerii cererilor celeilalte părţi.

Stingerea unei obligaţii prezente se poate face în mai multe moduri, şi anume prin:

a) plata în numerar;

b) transferul altor active;

c) prestarea de servicii;

d) înlocuirea respectivei obligaţii cu o altă obligaţie; sau

e) transformarea obligaţiei în capital propriu.

O obligaţie poate fi stinsă şi prin alte mijloace, cum ar fi renunţarea de către creditor la drepturile sale.

Capitalul propriu

Deşi capitalul propriu este definit ca interes rezidual al acţionarilor, acesta poate fi subclasificat în bilanţ. De exemplu, într-o întreprindere, pot fi prezentate separat capitalul social (fondurile cu care au contribuit acţionarii), profitul capitalizat, rezervele ce reprezintă alocarea rezultatului reportat şi rezervele ce reprezintă ajustări

Scanned with OKEN Scanner

pentru menţinerea nivelului capitalului. Asemenea clasificări pot fi relevante pentru procesul de luare a deciziilor de către utilizatorii situaţiilor financiare, când există restricţii legale sau de altă natură privind capacitatea întreprinderii de a distribui sau de a utiliza într-un alt mod capitalul propriu.

3.2. Performanţă

Profitul este frecvent utilizat ca măsură a performanţei sau ca bază de referinţă pentru alţi indicatori, cum ar fi rentabilitatea investiţiei sau rezultatul pe acţiune. Veniturile şi cheltuielile constituie elemente legate direct de măsurarea profitului. Recunoaşterea şi măsurarea veniturilor, cheltuielilor şi a profitului, depind parţial de conceptele de capital şi de menţinere a nivelului capitalului, concepte utilizate de întreprinderi în elaborarea situaţiilor financiare.

Elementele de venituri şi cheltuieli sunt definite după cum urmează:

a) veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;

b) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

a) Venituri

Definiţia veniturilor include atât **venituri din activităţile curente**, cât şi **câştiguri** din orice alte surse. Veniturile din activităţile curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, redevenţe şi chirii. *Câştigurile* reprezintă alte elemente care corespund definiţiei veniturilor şi pot apărea sau nu pot apărea ca rezultat al activităţii curente a întreprinderii. Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice şi din acest punct de vedere nu diferă ca natură de venituri.

Câştigurile includ sumele rezultate în urma ieşirii activelor imobilizate pe termen mediu şi lung. Definiţia veniturilor include totodată şi câştigurile nerealizate, de exemplu cele rezultate din reevaluarea titlurilor de plasament şi cele rezultate din creşterea valorii contabile a activelor pe termen lung. Prezentarea câştigurilor în contul de profit şi pierdere se realizează de obicei distinct, deoarece cunoaşterea existenţei acestora este importantă pentru procesul decizional.

Scanned with OKEN Scanner

Câştigurile sunt prezentate de regulă la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente.

Veniturile pot fi utilizate pentru achiziţionarea de active sau pentru creşterea valorii diferitelor tipuri de active, de exemplu: numerar, creanţe, bunuri şi servicii primite în schimbul bunurilor şi al serviciilor furnizate. Veniturile pot rezulta, de asemenea, din lichidarea datoriilor. De exemplu, o întreprindere poate furniza bunuri şi servicii unui creditor în scopul lichidării unei datorii legate de un credit în derulare.

b) Cheltuieli

Definiţia cheltuielilor include pierderile, precum şi acele cheltuieli care apar în procesul desfăşurării activităţilor curente ale întreprinderii. De exemplu, cheltuielile ce apar în cursul activităţilor curente ale întreprinderii includ costul vânzărilor, salariile şi amortizarea. Ele se regăsesc de obicei sub forma ieşirilor sau scăderii valorii activelor, cum ar fi: numerarul sau echivalentele numerarului, stocurile, terenurile şi mijloacele fixe. Pierderile reprezintă alte elemente care corespund definiţiei cheltuielilor şi care pot apărea sau nu pot apărea pe parcursul desfăşurării activităţilor curente ale întreprinderii. Pierderile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice şi din acest punct de vedere nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În categoria pierderilor sunt incluse, de exemplu, cele rezultate din dezastre, cum ar fi inundaţiile sau incendiile, precum şi cele rezultate din ieşirea activelor pe termen lung. De asemenea, definiţia cheltuielilor include şi pierderile nerealizate, de exemplu cele rezultate din creşterea cursului de schimb valutar în cazul unor împrumuturi pe care întreprinderea le-a contractat în valută. De obicei, în contul de profit şi pierdere prezentarea pierderilor se efectuează distinct. Pierderile sunt raportate de regulă la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente.

4. ***Recunoaşterea structurilor situaţiilor financiare***

Recunoaşterea *este procesul încorporării în bilanţ sau în contul de profit şi pierdere numai atunci când un element îndeplineşte criteriile de recunoaştere.* Demersul implică descrierea în cuvinte a respectivului element şi asocierea unei anumite sume, precum şi includerea respectivei sume în totalul bilanţului sau al contului de profit şi pierdere. Elementele care satisfac criteriile de recunoaştere trebuie prezentate în bilanţ sau în contul de profit şi pierdere.

Un element care corespunde definiţiei unei structuri a situaţiei financiare trebuie recunoscut în cazul în care se îndeplinesc cumulativ două condiţii:

a) este probabil ca, în viitor, un beneficiu economic asociat să intre sau să iasă în sau din întreprindere;

Scanned with OKEN Scanner

b) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

În procesul de evaluare a îndeplinirii sau neîndeplinirii criteriilor de recunoaştere în situaţiile financiare trebuie acordată atenţie pragului de semnificaţie. Interdependenţa între structuri există în cazul în care un element ce corespunde definiţiei şi îndeplineşte criteriile de recunoaştere pentru o anumită structură (de exemplu un activ), impune automat recunoaşterea unei alte structuri (de exemplu un venit sau o datorie).

4.1. Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare

Conceptul de probabilitate este utilizat pentru criteriile de recunoaştere referitoare la gradul de incertitudine în realizarea unui beneficiu economic viitor asociat unui element. Acest concept este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care îşi desfăşoară activitatea orice întreprindere. Evaluarea gradului de incertitudine legat de beneficiile economice viitoare ia în calcul informaţia disponibilă în momentul întocmirii situaţiilor financiare. De exemplu, când încasarea unei creanţe a întreprinderii este probabilă, în absenţa oricărei probe care să demonstreze contrariul, se justifică recunoaşterea creanţei ca activ. În cazul unei diversităţi mari a creanţelor totuşi va fi considerată normală probabilitatea apariţiei unui grad de neîncasare şi, prin urmare, reducerea prognozată a beneficiului economic va fi înregistrată drept cheltuială.

4.2. Credibilitatea evaluării

A doua condiţie pe care un element trebuie să o îndeplinească orice element pentru a fi recunoscut este ca acesta să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil. În multe cazuri costul sau valoarea trebuie estimată; folosirea unor estimări rezonabile constituie o parte esenţială în elaborarea situaţiilor financiare şi nu influenţează credibilitatea lor. **În cazul în care totuşi nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu va fi recunoscut în bilanţ sau în contul de profit şi pierdere.** De exemplu, încasările previzionate în urma unui proces în instanţă pot corespunde definiţiei activelor şi veniturilor, precum şi criteriului de probabilitate a realizării. Dacă nu este posibilă evaluarea credibilă a câştigului, acestea nu pot fi înregistrate ca active sau ca venituri; aceste încasări previzionate trebuie totuşi prezentate note sau informaţii suplimentare.

Scanned with OKEN Scanner

Un element care la un anumit moment nu mai corespunde criteriilor de recunoaştere poate fi recunoscut mai târziu ca urmare a unor circumstanţe sau evenimente ulterioare.

Pot fi totuşi prezentate în anexe şi informaţii suplimentare referitoare la un element care are caracteristicile esenţiale ale unei structuri a situaţiilor financiare, dar nu îndeplineşte criteriile de recunoaştere. Acest procedeu este recomandat în cazul în care cunoaşterea existenţei acestui element este relevantă pentru evaluarea poziţiei financiare a întreprinderii, a performanţei financiare sau a modificării poziţiei financiare de către utilizatorii situaţiilor financiare.

4.3. Recunoaşterea activelor

Un activ este recunoscut în bilanţ în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către întreprindere şi activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil. **Un activ nu este recunoscut în bilanţ** atunci când este improbabil ca intrarea de numerar să genereze beneficii economice pentru întreprindere în perioadele viitoare. În schimb o astfel de tranzacţie va avea ca efect recunoaşterea unei cheltuieli în contul de profit şi pierdere. Acest tratament nu înseamnă neapărat că scopul pentru care s-au efectuat cheltuielile a fost altul decât obţinerea unui beneficiu economic pentru întreprindere sau că managementul a fost deficitar.

Singura implicaţie este aceea că gradul de siguranţă privind obţinerea unui beneficiu într-o perioadă contabilă ulterioară este insuficient pentru a garanta recunoaşterea unui activ.

4.4. Recunoaşterea datoriilor

O datorie este recunoscută în bilanţ în momentul în care este probabil că o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice, va rezulta din lichidarea unei obligaţii prezente, iar valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil. În practică obligaţiile rezultate din contracte în care nu s-au respectat încă obligaţiile contractuale (de exemplu, datoriile pentru stocuri comandate, dar neprimite încă) nu sunt în general recunoscute ca datorii în situaţiile financiare. Totuşi astfel de obligaţii pot corespunde definiţiei datoriilor şi acestea pot fi recunoscute.

În astfel de circumstanţe recunoaşterea datoriilor implică şi recunoaşterea activelor sau a cheltuielilor aferente.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Recunoaşterea veniturilor

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. **Aceasta presupune că recunoaşterea veniturilor se realizează simultan cu recunoaşterea creşterii activelor sau a reducerii datoriilor** (de exemplu, creşterea netă a activelor rezultată din vânzarea produselor sau a serviciilor ori descreşterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

Procedurile adoptate în practică solicită în general recunoaşterea ca venituri numai a acelor elemente ce pot fi evaluate în mod credibil şi care au un grad suficient de certitudine.

4.6. Recunoaşterea cheltuielilor

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. **De fapt aceasta înseamnă că recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii datoriilor sau a reducerii activelor** (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea mijloacelor fixe).

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obţinerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de **conectarea costurilor la venituri, implică recunoaşterea simultană sau combinată a veniturilor şi cheltuielilor care rezultă direct şi concomitent din aceleaşi tranzacţii sau din alte evenimente.**

Unele cheltuieli sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere pe baza unei proceduri de alocare sistematică şi raţională, atunci când se aşteaptă să se obţină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile şi când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect. Această modalitate este deseori necesară în procesul recunoaşterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active, cum ar fi: terenuri şi mijloace fixe, licenţe şi mărci de comerţ; în astfel de cazuri cheltuiala este prezentată ca amortizare. Aceste proceduri de alocare au drept scop recunoaşterea cheltuielilor în cadrul perioadelor contabile în care se consumă sau expiră beneficiile economice asociate acestor elemente.

O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit şi pierdere atunci când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când viitoarele

Scanned with OKEN Scanner

beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condiţiilor pentru recunoaşterea în bilanţ sub formă de activ.

O cheltuială este, de asemenea, recunoscută în contul de profit şi pierdere în acele situaţii în care apare o datorie fără recunoaşterea unui activ, cum ar fi cazul în care datoria apare ca urmare a acordării de garanţii pentru produsele vândute.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VII
ORGANIZAREA STRUCTURALĂ A CONTABILITĂŢII

7.1. Conceptul de organizare structurală a contabilităţii

Cunoaşterea şi gestionarea eficientă a resurselor economice controlate de către întreprindere solicită intervenţia nemijlocită a contabilităţii şi implicit, a profesiei contabile. Optimizarea activităţilor de contabilitate urmăreşte în principal:

- executarea la termen a lucrărilor;
- creşterea calităţii informaţiei obţinute;
- reducerea costurilor generate de acest sistem de informare specializată.

Organizarea structurală a contabilităţii *reprezintă ansamblul normelor, mijloacelor şi activităţilor funcţionale utilizate în vederea efectuării corecte, la timp şi cu cheltuieli minime a lucrărilor de contabilitate.*

Realizarea acestor parametri de calitate presupune:

- stabilirea entităţilor patrimoniale obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie;
- respectarea normelor generale privind organizarea şi conducerea contabilităţii,
- organizarea sectorului financiar-contabil pe compartimente, (servicii, birouri) şi funcţii;
- alegerea formei de contabilitate, a metodelor de evidenţă şi evaluare adecvate entităţii patrimoniale;
- utilizarea unui personal competent în munca de contabilitate.

La baza organizării şi conducerii contabilităţii se află reglementările conţinute în:

- Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată în M.Of.689/10.10.2007;
- Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii;
- Planul de conturi general;
- Normele metodologice privind utilizarea planului de conturi;
- Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor tipizate;
- Normele privind întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare conţinute în Legea contabilităţii, O.M.F.P. nr. 1752/2005;

Scanned with OKEN Scanner

• Ordinul nr.2374/ 12.12.2007 privind modificarea şi completarea OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile cu Directivele europene, publicat în M.Of. nr.25/14.01.2008.

Prin prevedere expresă, Legea contabilităţii republicată instituie *obligaţia entităţilor patrimoniale de a organiza şi conduce contabilitate proprie.* Se includ aici societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, instituţiile publice, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste, asociaţiile, celelalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial, precum şi persoanele fizice care desfăşoară activităţi producătoare de venituri[1].

Acelaşi act normativ precizează faptul că *„răspunderea pentru gestionarea şi conducerea contabilităţii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii respective"*. (art. 10, alin.1).

7.2. Modalităţi de executare a lucrărilor de contabilitate

Potrivit reglementărilor de specialitate, lucrările de contabilitate pot fi executate în două variante:

a. prin compartimente funcţionale proprii aflate sub coordonarea directorului economic, contabilului şef sau a altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcţie.

În toate cazurile, aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare. Varianta se aplică în cazul entităţilor patrimoniale care desfăşoară un volum mare de lucrări de contabilitate. Personalul executant încadrat în aceste compartimente trebuie să aibă studii economice medii sau superioare.

b. *prin apelarea la serviciile persoanelor juridice autorizate, respectiv persoane fizice care au calitatea de expert contabil sau contabil autorizat.* În acest caz, între societatea beneficiară şi executant se încheie un contract de prestare servicii.

În situaţia în care entităţile patrimoniale nu au organizată contabilitate în compartimente funcţionale proprii cu personal calificat şi nu au încheiat contracte de prestări servicii în domeniul contabilităţii, Ministerul Finanţelor Publice stabileşte, funcţie de evoluţia inflaţiei şi dezvoltarea profesiei, limitele valorice privind nivelul cifrei de afaceri de la care unităţile sunt obligate să perfecteze contracte pentru

---

[1] Vezi art. 1 din *Legea contabilităţii nr. 82/1991* republicată în M.O. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

întocmirea situaţiilor financiare anuale numai de către persoane fizice sau juridice autorizate.

Potrivit Legii contabilităţii republicată în 2007, s-a stabilit ca nivelul minim al cifrei de afaceri să fie pentru această speţă echivalentul a 50.000 euro la cursul euro de la 31.12.2007. Sub această limită, răspunderea pentru ţinerea contabilităţii, potrivit legii, revine administratorului sau altei persoane care are obligaţia gestionarii unităţii respective.

Înfiinţarea şi stabilirea atribuţiilor compartimentelor funcţionale în care se execută lucrări de contabilitate constituie parte importantă a organizării funcţionale a întreprinderii prin care se delimitează funcţia financiar-contabilă a acesteia.

În cadrul funcţiei financiar-contabile, sunt identificate, în principal, următoarele activităţi, desfăşurate de regulă în compartimente funcţionale distincte:

• ***activităţi financiare***, având drept obiective: planificarea, urmărirea şi evidenţa resurselor financiare ale întreprinderii, asigurarea capitalului, determinarea drepturilor băneşti ale personalului, efectuarea în condiţii de legalitate a operaţiunilor de încasări şi plăţi, inclusiv asigurarea recuperării creanţelor întreprinderii;

• ***activităţi de control economico-financiar***, având drept obiective:

- controlul de gestiune al valorilor materiale şi băneşti;

- controlul necesităţii, utilităţii şi oportunităţii consumurilor de orice natură;

- controlul eficacităţii operaţiunilor de prevenire, descoperire şi recuperare a pagubelor.

• ***activităţi contabile*** care, potrivit Legii contabilităţii, sunt structurate în:

° **activităţi de contabilitate generală** (denumită şi contabilitate financiară), organizate şi conduse pe bază de norme unitare. Menţionăm că această contabilitate este obligatorie pentru toţi agenţii economici, având drept scop furnizarea de informaţii necesare în raporturile cu utilizatorii externi: asociaţi, acţionari, clienţi, furnizori, bănci, organe fiscale etc. Funcţie de mărimea unităţii patrimoniale şi volumul de activităţi contabile, pot fi create compartimente funcţionale distincte de genul:

- *compartimentul de contabilitate a activelor imobilizate*, care realizează contabilitatea analitică şi sintetică, inclusiv inventarierea şi evaluarea acestor valori;

- *compartimentul de contabilitate a stocurilor*, care organizează şi conduce evidenţa analitică şi sintetică, inventarierea, evaluarea, constituirea şi anularea provizioanelor aferente acestora;

Scanned with OKEN Scanner

- *compartimentul de contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor,* care organizează şi conduce evidenţa acestora pe feluri de activităţi (exploatare, financiară, extraordinară), asigurând totodată corelaţia cu contabilitatea de gestiune;

- *compartimentul de contabilitate generală*, în cadrul căruia se conduce Registrul contabil-general şi se asigură întocmirea, verificarea, certificarea şi publicarea situaţiilor financiare.

° **activităţi de contabilitate de gestiune,** organizate potrivit legii în fiecare entitate, funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii. Principalele obiective ale contabilităţii de gestiune se referă la determinarea costurilor, stabilirea rezultatelor şi rentabilităţii produselor, bunurilor şi serviciilor executate, întocmirea balanţei de verificare, a bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activităţi, urmărirea şi controlul executării acestuia.

Informaţiile oferite de acest palier al contabilităţii servesc procesului de fundamentare a deciziilor.

Compartimentele financiare specializate în executarea activităţii financiar-contabile pot fi constituite sub forma birourilor sau serviciilor. Funcţie de mărimea entităţii patrimoniale, volumul şi diversitatea operaţiilor de contabilitate, în practică pot fi întâlnite diferite modalităţi de organizare a contabilităţii.

Dintre formele de organizare a contabilităţii, menţionăm:

• *organizarea centralizată*, caracterizată prin executarea tuturor lucrărilor financiare-contabile într-un compartiment unic. Această formă este recomandată pentru entităţile patrimoniale care îşi desfăşoară activitatea într-un singur loc, în mod comasat;

• *organizarea descentralizată* presupune executarea lucrărilor contabile în mod descentralizat, prin compartimente la subunităţi care îşi organizează contabilitate proprie, de regulă, până la balanţa de verificare. Varianta este adecvată pentru unităţile patrimoniale mari, care au în structura lor unităţi dispersate teritorial;

• *organizarea integrată* presupune realizarea în cadrul aceloraşi compartimente funcţionale, atât a lucrărilor specifice contabilităţii financiare, cât şi a celor specifice contabilităţii de gestiune;

• *organizarea specializată* presupune existenţa unor compartimente funcţionale distincte în care sunt executate lucrările specifice celor două circuite ale contabilităţii, respectiv contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

7.3. Structurile conceptuale ale contabilităţii

Asupra evoluţiei contabilităţii s-au cristalizat elemente de structură conceptuală, cunoscute sub denumirea de *„ramuri ale contabilităţii"*. Actualmente, sunt consacrate în acest domeniu următoarele structuri conceptuale:

• *contabilitatea financiară*, care produce informaţii publice destinate în principal utilizatorilor externi. Subliniem că, potrivit reglementărilor conţinute în Standardele Internaţionale de Contabilitate, principalul utilizator al informaţiilor contabile îl reprezintă investitorul.

• *contabilitatea de gestiune*, care produce informaţii cu caracter confidenţial, destinate de regulă, uzului intern al întreprinderii.

Spre deosebire de contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune nu poate fi riguros normalizată. În consecinţă, ea nu este impusă prin norme unitare obligatorii.

• *contabilitatea consolidată* are drept obiectiv prezentarea unei imagini fidele asupra situaţiei financiare a unui grup de societăţi, definit ca entitate economică aflată sub autoritatea unei conduceri unice. Scopul consolidării este de a prezenta situaţia financiară a societăţii-mamă şi a filialelor sale, ca şi când grupul ar fi o singură societate.

• *contabilitatea naţională* are drept scop prezentarea într-o formă agregată, completă şi coerentă a realităţii economice a unei naţiuni, la un moment dat sau pe o perioadă de timp determinată.

Principalele obiective ale contabilităţii naţionale sunt:

- gruparea şi sistematizarea riguroasă a informaţiilor financiar-contabile, publicate de organizaţiile publice şi private;
- analiza fundamentală a circuitelor şi fluxurilor din economia naţională;
- furnizarea şi prezentarea imaginii globale asupra evoluţiei unei economii naţionale;
- fundamentarea coerenţei corelaţiilor dintre previziunile evoluţiei principalilor indicatori macroeconomici;
- analiza relaţiilor dintre agenţii economici, prin explicarea echilibrului general macroeconomic între oferta şi cererea globală, pornind de la contribuţia agenţilor macroeconomici (sectoarele instituţionale) la formarea acestui echilibru[1];

---

[1] Vezi N. Tabără, *Contabilitate naţională. Concepte. Sisteme. Modele*, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2008, pag. 14

Scanned with OKEN Scanner

- unificarea limbajului economic, în sensul definirii unitare a diferitelor concepte economice. Normalizarea a permis constituirea în acest domeniu a unui limbaj economic internaţional[1].

• *contabilitatea previzională,* devenită ramură a contabilităţii, confirmând dimensiunea anticipativă a acesteia.

„Funcţia de consilier indispensabil al viitorului", conform opiniei lui J. Fr. Schär, a generat cercetări cu caracter previzional. Se înscriu în acest context elaborarea trimestrială a situaţiei patrimoniului realizabil şi disponibil, a situaţiei pasivului patrimonial exigibil, elaborarea la începutul exerciţiului a unui plan de finanţare previzibil şi a unui cont de rezultate previzional. Puse la dispoziţia managerilor, aceste instrumente servesc procesului de fundamentare a deciziilor economice.

7.4. Rolul expertului contabil şi a contabilului autorizat în optimizarea organizării structurale a contabilităţii

Realizarea performanţei în activitatea de contabilitate este influenţată în bună măsură de calitatea resurselor umane, de competenţa acestora.

Expertul contabil şi contabilul autorizat

au calitatea de persoane calificate şi atestate profesional, care, potrivit legii, pot intra în relaţii contractuale pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii, respectiv, întocmirea situaţiilor financiare anuale. Potrivit reglementărilor actuale, „expertul contabil are competenţa profesională de a organiza şi conduce contabilitatea, de a supraveghea gestiunea societăţilor comerciale, de a întocmi situaţiile financiare şi de a efectua expertize contabile".[2] În secţiunea I a aceluiaşi act normativ (OG nr.17/2007) sunt detaliate atribuţiile expertului contabil, după cum urmează:

a. ţine sau supraveghează contabilitatea şi întocmeşte sau verifică şi semnează situaţiile financiare;

b. acordă asistenţă privind organizarea şi ţinerea contabilităţii;

c. efectuează analize economico-financiare şi evaluări patrimoniale;

---

[1] Vezi B. Colasse, *Comptabilité générale (PCG 1999 et IAS), 7e édition,* Economica, Paris, 2001, pag. 11, 25-34

[2] Ordonanţa nr.65/1994, modificată şi completată prin OG nr.17/2007, publicată în M.O. al României nr.84/2.02.2007 (art.2)

Scanned with OKEN Scanner

d. efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condiţiile prevăzute de lege;

e. execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, de organizare administrativă şi informatică;

f. îndeplineşte, potrivit dispoziţiilor legale, atribuţiile prevăzute în mandatul de cenzor la societăţile comerciale;

g. acordă asistenţa de specialitate necesară pentru înfiinţarea şi reorganizarea societăţilor comerciale;

h. efectuează pentru persoane fizice şi juridice servicii profesionale care presupun cunoştinţe de specialitate.

Persoanele fizice şi juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activităţile de audit financiar şi consultanţă fiscală cu respectarea reglementărilor specifice acestor activităţi.

Experţii contabili pot să-şi exercite profesia individual sau se pot constitui în societăţi comerciale potrivit legii. *Societăţile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii*:

a. să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil;

b. majoritatea acţionarilor sau asociaţilor să fie experţi contabili şi să deţină majoritatea acţiunilor sau a părţilor sociale;

c. consiliul de administraţie al societăţii comerciale să fie ale în majoritate dintre acţionarii sau asociaţii experţi contabili;

d. acţiunile să fie nominative şi orice nou asociat sau acţionar să fie admis de adunarea generală.

Potrivit aceleiaşi prevederi, contabilul autorizat are „competenţa de a ţine contabilitatea şi de a pregăti lucrările în vederea întocmirii situaţiilor financiare".[1]

Experţilor contabili şi contabililor autorizaţi le este interzis să efectueze lucrări pentru agenţii economici sau pentru instituţiile la care sunt salariaţi şi pentru cei cu care angajatorii lor sunt în raporturi contractuale sau se află în concurenţă. De asemenea, le este interzis să efectueze lucrări pentru agenţii economici, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv sau soţi ai administratorilor.

Activitatea de cenzor poate fi desfăşurată, potrivit legii, de către experţii contabili, persoanele cu studii economice superioare cu diplomă recunoscută de ministerul Educaţiei, Cercetării şi Tineretului şi experienţă în activitatea financiar-

---

[1] Ibidem, art.4

Scanned with OKEN Scanner

contabilă de cel puţin 5 ani, precum şi de către societăţile comerciale membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi garantează răspunderea civilă privind activitatea desfăşurată, prin subscrierea unei polite de asigurare sau prin vărsarea unei contribuţii la fondul de garanţii.

Relaţiile experţilor contabili, contabililor autorizaţi şi societăţilor comerciale de profil cu clienţii se stabilesc prin contract scris de prestări servicii, semnat de ambele părţi.

Onorariile stabilite pentru expertizele contabile dispuse din oficiu în cursul procesului penal, conform art.116, 124 şi 125 din Codul de procedură penală, în cauzele privind infracţiuni prevăzute în Codul penal sau în legi speciale, prin care a fost prejudiciat avutul public, vor fi avansate de la bugetul de stat prin bugetele Ministerului Justiţiei, Ministerului Public şi Ministerului Administraţiei şi Internelor, după caz, urmând ca sumele să fie recuperate de la persoanele vinovate la pronunţarea hotărârii judecătoreşti definitive.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi răspund, în exercitarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil şi penal, după caz, potrivit legii.

Limitele răspunderii civile a experţilor contabili şi contabililor autorizaţi se stabilesc prin contractele de prestări servicii în funcţie de uzanţele interne şi internaţionale ale profesiei contabile.

Sancţiunile disciplinare ce se aplică experţilor contabili şi contabililor autorizaţi, în raport de gravitatea abaterilor săvârşite, sunt următoarele:

a. mustrare;

b. avertisment scris;

c. suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat pe o perioadă de timp de la 3 luni la un an;

d. interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat.

Abaterile în funcţie de care se aplică sancţiunile disciplinare se stabilesc prin regulamentul de organizare şi funcţionare.

Printr-un ait act normativ se stabilesc condiţiile privind *accesul la profesia de expert contabil şi contabil autorizat.*[1]

---

[1] vezi HG 227/2008 pentru aprobarea Regulamentului privind accesul la profesia de expert contabil şi contabil autorizat, publicat în M.O. nr.187/11.03.2008

Scanned with OKEN Scanner

Dobândirea calităţii de expert contabil şi contabil autorizat are loc potrivit legii în două etape[1]:

• examen de acces la profesia de expert contabil, respectiv, contabil autorizat;

• examen de aptitudini pentru dobândirea calităţii de expert contabil, respectiv, contabil autorizat.

Accesul la profesie

are loc în ambele cazuri pe baza unui examen de admitere la stagiu, finalizat prin obţinerea unei medii generale minime, respectiv, şapte, fiecare disciplină fiind promovată cu nota minimă şase.

După promovarea acestui examen s-a introdus obligativitatea unui stagiu de trei ani.

La examenul de acces pentru profesia de expert contabil se pot prezenta persoanele care îndeplinesc următoarele condiţii:

a. au capacitate de exerciţiu deplină;

b. posedă studii economice superioare cu diplomă recunoscută de Ministerul Educaţiei, Cercetării şi Tineretului, din care să rezulte că solicitantul are studii economice superioare;

c. nu au suferit nici o condamnare care potrivit legislaţiei în vigoare interzice dreptul de gestiune şi de administrare a societăţilor comerciale.

Potrivit H.G. nr. 227/2008 publicată în M.O. nr. 187/2008, *accesul la profesia de expert contabil* are loc în baza examenului de admitere organizat de către C.E.C.C.A.R., o dată sau de două ori pe an, în centrele stabilite. Candidaţii se pot prezenta la examen în oricare centru universitar nominalizat, *indiferent de reşedinţa de domiciliu.*

Cererea de înscriere trebuie să fie însoţită de:

• certificatul medical din care să rezulte că solicitantul are capacitate de exerciţiu deplină;

• curriculum vitae completat şi semnat pe propria răspundere;

• copie legalizată după actele de studii;

• certificat de cazier judiciar cu termenul de valabilitate neexpirat.

Candidaţii promovaţi la examenul de acces la profesie sunt obligaţi să efectueze un stagiu de trei ani în care să realizeze minim 200 ore pe semestru în timpul

---

[1] Vezi *Regulamentul Consiliului Superior al CECCAR* publicat în M.O. nr. 112 din 14.03.2000 şi H.G. nr. 562/2000 publicată în M.O. nr. 332/2000

Scanned with OKEN Scanner

orelor normale de muncă ale tutorelui de stagiu. Documentele pentru terţi nu pot fi semnate în nume propriu de către stagiar.

Examenul de aptitudini

La expirarea celor trei ani atestaţi prin certificatul de stagiu, candidatul se poate înscrie la *examenul de aptitudini.* În urma promovării acestui examen, persoana dobândeşte calitatea de expert şi dreptul de a fi înscris în Tabloul C.E.C.C.A.R.[1]

La cerere, persoanele cu titlu de academician, profesorii şi conferenţiarii universitari, doctorii docenţi şi doctorii în economie cu specialitatea contabilitate sau finanţe, au acces la profesia de expert contabil pe baza îndeplinirii condiţiilor de la punctele a) şi c), completate de susţinerea unui interviu privind normele de organizare şi funcţionare ale C.E.C.C.A.R.

La examenul de acces pentru profesia de contabil autorizat se pot prezenta persoanele care îndeplinesc următoarele condiţiuni:[2]

a. au capacitatea de exerciţiu deplină;

b. au studii economice medii, cu diplomă recunoscută de Ministerul Educaţiei, Cercetării şi Tineretului;

c. nu au suferit nici o condamnare care potrivit legislaţiei în vigoare, interzice dreptul de gestiune şi de administrare a societăţilor comerciale.

Începând cu 1 ianuarie 2007 CECCAR furnizează, pentru încă o perioadă de 5 ani, programe naţionale de educaţie şi dezvoltare a contabililor din întreaga economie, prin intermediul Programului Naţional de Dezvoltare Continuă a Profesioniştilor Contabili Români, derulat lunar, la nivelul celor 42 de judete prin intermediul filialelor Corpului.

Potrivit Normei nr 38 emisă de CECCAR, în vederea menţinerii unui grad ridicat de pregătire şi competenţă în activitate, toţi profesioniştii contabili sunt obligaţi să efectueze anual minim 40 de ore sau unităţi echivalente de pregătire, din care 20 ore de curs, urmând profilurile prevăzute în Programul naţional de dezvoltare profesională continuă.

Profesioniştii contabili membri CECCAR sunt obligaţi, la acordarea vizei anuale, să completeze o declaraţie pe propria răspundere în ce priveşte respectarea normelelor de deontologie profesională şi frecventarea cursurilor de pregătire profesională organizate de filială sau instituţiile, respectiv organismele profesionale

---

[1] O filieră asemănătoare este urmată şi pentru obţinerea calităţii de contabil autorizat.

[2] vezi HG 227/2008 pentru aprobarea Regulamentului privind accesul la profesia de expert contabil şi contabil autorizat, publicat în M.O. nr.187/11.03.2008

Scanned with OKEN Scanner

recunoscute de CECCAR, la care se vor ataşa şi documentele doveditoare: atestate de absolvire, adeverinţe, etc.

Pentru a putea garanta riscurile de răspundere civilă în caz de daune, legea prevede asigurarea experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi prin subscrierea unei poliţe de asigurare sau vărsarea unei contribuţii la fondul de garanţii.

Prin Legea nr. 186/1999 s-a stabilit că experţii contabili şi contabilii autorizaţi nu pot să-şi exercite atribuţiile conferite de această calitate pe durata în care desfăşoară orice activitate salarizată în afara C.E.C.C.A.R. sau activitate comercială. Se exceptează de la această prevedere activităţile didactice, literare, publicistice în domeniu, parlamentar, consilier local sau judeţean pe durata executării mandatului.

Exercitarea atribuţiilor de expert contabil sau contabil autorizat de către persoane neautorizate sau aflate în situaţia de incompatibilitate constituie infracţiune sancţionată de legea penală. Pentru întărirea disciplinei şi descurajarea improvizaţiilor în domeniul organizării contabilităţii, legea precizează răspunderea patronului. Avem în vedere, în principal, utilizarea unui personal necalificat şi necompetent, care atrage după sine apariţia unor disfuncţionalităţi în domeniul profesiei de economist.

Relaţiile experţilor contabili, a contabililor autorizaţi şi a societăţilor comerciale de profil se stabilesc pe bază de contract scris şi semnat de către părţi. Pentru activitatea depusă, experţii contabili şi contabilii autorizaţi primesc onorariile convenite prin contract sau cele stabilite de către organul care a dispus efectuarea lucrării. În exercitarea profesiei lor, atât experţii contabili, cât şi contabilii autorizaţi răspund disciplinar, administrativ, civil şi penal pentru abaterile săvârşite de la normele de comportament deontologic.[1]

7.5. Profesia contabilă românească între reformă şi "antireformă"

La sfârşitul acestui capitol, găsim absolut necesară prezentarea unor mutaţii inexplicabile intervenite în reglementările contabile româneşti. Problema se află în strânsă legătură cu prezentul şi viitorul profesiei noastre. Din acest motiv, considerăm actualul demers o obligaţie morală.

---

[1] Vezi *Codul privind conduita etică şi profesională a experţilor contabili şi a contabililor autorizaţi*, publicat în M.O. nr. 276/1995, cu modificările ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

Pornim de la premisa că afirmarea şi dezvoltarea liberă a oricărei profesii reprezintă în mod firesc obiective majore pentru progresul societăţii moderne. *Lumea afacerilor nu poate exista fără contabilitate.* Evident, avem în vedere ansamblul tranzacţiilor şi evenimentelor economice *transparente, desfăşurate în conformitate cu normele şi reglementările adecvate unei economii sănătoase.* În expresia înţeleptului Artistotel, o asemenea economie *"este singura folositoare pentru toţi membrii cetăţii"*. Din această perspectivă, înţelegem revolta lui Cicero împotriva guvernatorului Siciliei, Caius Veres, care *"a administrat banul public fără să ţină contabilitate"*. În aceeaşi manieră, percepem aprecierea monumentalei personalităţi europene, J.W. Göethe, concretizată prin îndemnul *"învaţă şi contabilitate, această ingenioasă creaţie a spiritului omenesc, la fel de folositoare omului ca şi matematica, fizica şi chimia"*.

Fără a exagera, scriam într-o altă carte un adevăr în care cred cu toată convingerea: *dacă arta calculului şi contabilitatea nu ar fi existat, fără îndoială, omul ar fi trebuit să le inventeze cu prioritate.*

Secole de-a rândul, nevoia de comunicare în plan economic a condus la apariţia şi dezvoltarea unui nou comportament, a unei noi mentalităţi, concretizată în *profesia contabilă*, care în condiţiile economiei de piaţă, nu poate fi decât liberală.

În urmă cu aproape nouă decenii lua fiinţă în ţara noastră primul organism al profesiei contabile, sub numele de Corpul Contabililor Autorizaţi şi a Experţilor Contabili din România. În fruntea lui s-a impus o minte luminată, dublată de o vocaţie managerială de excepţie: profesorul Grigore Trancu Iaşi.

Istoria urmează traiectorii imprevizibile. Soarta celor mici se află adeseori în mâna celor mari. Ialta şi Malta confirmă aprecierea noastră. După importul unei doctrine politice străine, o perioadă de aproape cinci decenii, activitatea Corpului a fost suprimată, iar organismul ca atare, desfiinţat. De altfel, o economie excesiv centralizată era realmente incompatibilă cu ideea liberalismului economic.

După schimbarea regimului social şi politic în decembrie 1989, a devenit necesară reînfiinţarea acestui organism.

În acest scop, a fost elaborată şi adoptată Ordonanţa Guvernului nr.65/1994, aprobată prin Legea nr.42/1995. Potrivit acestor reglementări, *"profesia de expert contabil se exercită de persoanele care au dobândit această calitate"*. Menţionăm că ***obţinerea calităţii de expert contabil în baza acestui temei absolut legal, conferă posesorului dreptul de a executa lucrările prevăzute la art.6 din actul menţionat, printre care şi efectuarea de audit financiar-contabil (art.6, lit. c).***

Scanned with OKEN Scanner

Ulterior, prin Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr.75/1999 s-a înfiinţat un alt organism, Camera Auditorilor Financiari, *căruia i s-a acordat monopolul asupra activităţii de audit financiar, prin abrogarea art.6, lit.c din OG nr.65/1994.* În aceste condiţii, pentru a efectua lucrări de audit financiar, experţii contabili trebuie să repete examenul de acces, stagiul de trei ani şi examenul de aptitudini. În fapt, reţinem că prin acest demers, a avut loc o *"confiscare" a activităţii de audit financiar de la expertul contabil.*

Potrivit Constituţiei României, art.1 (3) şi art.53(1), *"drepturile sunt garantate, iar exercitarea acestora poate fi restrânsă numai dacă se impune în situaţii excepţionale: apărarea securităţii naţionale, a ordinii, a sănătăţii ori a moralei publice, prevenirea consecinţelor unei calamităţi naturale, ale unui dezastru sau ale unui sinistru deosebit de grav".*

Aşadar, reţinem din conţinutul legii supreme a statului român că ***un drept odată dobândit în mod legal nu poate fi anulat retroactiv sub nici o formă, decât în condiţii speciale.***

Anularea arbitrară a acestei calităţi a atras după sine diminuarea veniturilor unui expert contabil, având în vedere că între 3-60% din totalul acestora proveneau din servicii de audit financiar.

Sintetizăm consecinţele acestei măsuri discreţionare:

- *confiscarea nelegală a unui drept anterior câştigat de către experţii contabili;*
- *încălcarea principiului concurenţei loiale prin eliminarea experţilor contabili de pe piaţa auditului;*
- *obligarea experţilor contabili la eforturi financiare suplimentare, inclusiv la repetarea inutilă a unor examene şi stagii;*
- ***discriminarea expertului contabil român prin actualul proiect de lege al auditului statutar***, rezultată din următorul paradox: *un expert contabil francez sau un "chartered accountant" englez poate fi autorizat să efectueze audit în România, în timp ce* ***expertul contabil român, deşi poate fi autorizat să efectueze audit în altă ţară, în ţara sa nu poate.*** Este evident că, din acest punct de vedere, *legislaţia românească din domeniul auditului poate fi considerată antinaţională.*

Corpul Experţilor Contabili şi a Contabililor Autorizaţi din România dovedeşte deschidere şi înţelepciune în dialogul pe care încearcă să-l poarte, deocamdată fără succes, cu puterea publică şi cu organismul care a monopolizat activitatea de audit statutar. Suntem de acord ca experţii contabili, membri activi ai

Scanned with OKEN Scanner

CECCAR, să susţină un test-interviu referitor la organizarea şi funcţionarea Camerei Auditorilor Financiari din România şi Consiliului pentru Supravegherea Publică a activităţii de audit statutar, pe baza căruia să primească autorizarea de a efectua audit financiar.

Ne exprimăm convingerea că, în cele din urmă, raţiunea, profesionalismul şi normele deontologice vor contribui la soluţionarea acestei complexe probleme, cu impact negativ atât asupra profesiei noastre, cât şi asupra imaginii României în calitate de membru UE. De altfel, o asemenea situaţie reprezintă un unicat, nemaifiind întâlnit în practica profesiei contabile din alte ţări.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VIII
DEONTOLOGIE PROFESIONALĂ ŞI MORALITATE ÎN CONTABILITATE ŞI AFACERI

Preliminarii

Nu mă-ndoiesc că prin titlul său, un asemenea capitol provoacă oarecare nedumerire. De ce aici şi de ce acum un asemenea demers ? Se spune că atunci când am încetat să ne mai punem întrebări, viaţa noastră a intrat deja în zona crepusculară. La fiecare din nedumeririle menţionate se poate răspunde punctual.

• ***De ce aici, într-o carte de specialitate ?***

Pentru că în mintea mea, vigoarea şi atractivitatea unei economii, credibilitatea unei afaceri, depind esenţial de calitatea factorului uman. Eludarea principiilor de moralitate şi profesionalism, de minimă conduită, transformă lumea afacerilor într-o „junglă" a celor puternici din punct de vedere economic. *Fundamentată pe un ansamblu coerent de principii, norme şi convenţii, contabilitatea oferă prin „imaginea fidelă", un criteriu de performanţă şi legitimitate. Indiscutabil, o contabilitate bazată pe informaţii reale, sincere, complete şi neutre, exprimă în bună măsură şi gradul de moralitate al actorilor implicaţi în activitatea economică: investitorii, statul, personalul angajat, sindicatele, managerul, potenţialii investitori etc.*

• ***De ce acum?***

Pentru că „mâine" va fi prea târziu. Valul schimbării ne-a modificat atât de mult, încât cu greu ne mai recunoaştem. În cursa acerbă a vieţii alergăm peste măsură, uitând adesea de noi şi de spiritul nostru. Competiţia ne-a trezit atavismele, ne-a alienat şi îndepărtat unii de alţii. Despărţiţi în două lumi paralele, tindem să devenim nişte roboţi programaţi prin internet, unii pentru a supravieţui, alţii pentru a acumula fără noimă. Comunicarea de suflet a devenit mai rece şi mai săracă. Trăim solitar marile bucurii şi dureri. Puţin câte puţin, am pierdut mult din esenţa umană. Şi peste toate acestea, schimbarea conjugată cu incertitudinea zilei de mâine, ne-a adus în „dar" o veritabilă boală a civilizaţiei moderne: stresul.

Scanned with OKEN Scanner

8.1. De la etica afacerilor la moralitate şi imagine fidelă în contabilitate

„În a şaptea zi a săptămânii, în loc să se odihnească, Dumnezeu a creat ... contabilul. Apropiindu-se de el, l-a binecuvântat şi i-a spus: fii sănătos şi prolific, înmulţeşte-te, domină industria, comerţul, afacerile şi tot ceea ce se mişcă pe faţa pământului ..."

Dincolo de sarcasmul evident al frazei, gânditorul francez Michel Barbá ne reaminteşte, într-o formă inedită, ***un mare adevăr:*** *în drumul către progres şi civilizaţie, societatea umană nu poate ocoli ideea de ordine, disciplină şi prevedere în plan economic.* Ne place sau nu, lumea de ieri, de astăzi şi de mâine, nu a putut, nu poate şi nu va putea exista fără noi. Evident, recunoaştem că şi reciproca este la fel de valabilă. Dacă autorul a invocat numele Creatorului, de ce să nu avem acelaşi drept şi noi ?

Pornind de la geneza cauzei primare (*causa causorum*), eu cred că în sensul biblic, al dreptei judecăţi, primul şi cel mai mare CONTABIL al universului este de fapt însuşi ... Dumnezeu. Cum altfel ne-am putea imagina această implacabilă Justiţie *post-factum* ? Pentru fiecare din noi, pământenii, EL a deschis o partidă (cont) unde consemnează, atent şi fără părtinire, o dreaptă socoteală între tot ceea ce am făcut bine şi rău în viaţă, între ceea ce am dat şi primit, între ceea ce aveam de dat şi de primit şi prin toate acestea, între ceea ce am zidit prin iubire sau invers, am dărâmat prin ură.

În faţa Judecătorului Suprem, ajungem întotdeauna cu *„imaginea fidelă"*, necosmetizată, apreciată în sfârşit la *„valoarea justă"!* Fără Standarde Internaţionale de Contabilitate, Instanţa Divină pare a fi fundamentată pe deviza *„Amicus Plato, sed magis amica veritas".*[1]

Prin natura sa, contabilitatea se află în strânsă legătură cu etica, morala şi religia[2]. Conceptele de morală, etică şi religie sunt apropiate, conexe şi complementare. Etica este o teorie raţională asupra binelui şi răului, o reflecţie în „amonte" asupra valorilor inteligent şi moral orânduite. Constituite în principii deja structurate, valorile etice conferă moralei o conotaţie religioasă cu caracter restrictiv.

---

[1] „Mi-e prieten Platon, dar mai prieten îmi este adevărul". Cuvintele se regăsesc în *Viaţa lui Aristotel*, semnată de filosoful alexandrin Ammonius Saccas (sec. III e.n.).

[2] Vezi E. Horomnea, *Tratat de contabilitate. Concepte, principii, standarde, aplicaţii.* Vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001, p. 76

Scanned with OKEN Scanner

Expresia etica afacerilor (*"business ethics"*) semnifică ceea ce este bun, just, corect şi adevărat într-un ansamblu de instituţii, tranzacţii sau eforturi, numite generic *afaceri*. Gândurile noastre nu au ajuns întâmplător la acest cuvânt. În existenţa noastră cotidiană, pretutindeni în lume şi poate, în special, în spaţiul nostru românesc, *avem foarte multă nevoie de o „minima moralia" în afaceri.* Faptul că o bună parte a PIB-ului nostru circulă în economia subterană, ne determină să credem că merită să scriem aceste rânduri.

Câte falimente din mediul economic şi câte drame umane ar fi fost evitate în prezenţa ei? Câţi din mai marii zilelor noastre într-ale banului nu ar fi fost astăzi alături de suferinţele celor mulţi dacă etica afacerilor nu le-ar fi fost străină ? Ne bucură faptul că la orizonturile meleagurilor mioritice a apărut în sfârşit magnatul român. Nu ne întristează nici ideea că suma averii deţinute de primii zece români în această ierarhie se apropie de nivelul rezervelor Băncii Naţionale a României. Important este să ştim dacă marile bogăţii nu s-au intersectat cumva în drumul lor cu falimentele spectaculoase a unor Bănci sau Fonduri Mutuale, gen SAFI, Caritas, FNI etc., etc. În egală măsură ne interesează *„miliardarii de carton"*, cei care cu banii altora au cumpărat averi fabuloase la preţuri ridicole, pe baza unor inginerii financiare evidente. Dincolo de dorinţa respectării întocmai a termenelor fixate prin programele de privatizare, *în calitate de proprietar al activelor, statul avea dreptul şi obligaţia stabilirii unor valori limită (minimum minimorum) până la care să poată fi adjudecată vânzarea.* În acest mod, noul proprietar nu ar mai fi avut posibilitatea recuperării integrale a preţului achitat la licitaţie prin vânzarea ulterioară a ... 1/10 sau chiar mai puţin din totalul activelor cumpărate. Raptul din banul public, evaziunea fiscală, reeşalonările şi scutirile de plată reprezintă obiective fundamentale pentru demarajul unei serioase campanii de asanare morală în lumea afacerilor. Pentru fenomenul românesc al acumulării „sălbatice" a capitalului, în mintea noastră troncază o idee: *îmbogăţirea „peste noapte" a unora se află într-o strânsă legătură cu sărăcirea, la fel de subită a altora...* Mai mult, averea şi aroganţa unor asemenea „întreprinzători" are la origine, printre altele, laşitatea molcomă şi pasivă a celor mulţi şi tăcuţi, care văd, ştiu, dar ... tac. Dincolo de orice elemente de fler în afaceri, de şansă în speculaţii financiare şi imobiliare, de „moşteniri" fabuloase etc., ca specialist în domeniul economic, am voie să pun o întrebare al cărui răspuns îl las în seama distinsului cititor. Există undeva în lume, în spaţiul imens al afacerilor vreo activitate (productivă, comercială, servicii etc.) care să poată genera creşterea galopantă a averii unui întreprinzător de câteva **sute** sau **mii** de ori? Evident, nu am în vedere averea unităţii

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniale administrate, care, de regulă, lăsată de izbeliște, falimentează, ci pe cea privată, a prosperului om de afaceri sau a „colateralilor" săi. Personal, mă-ndoiesc și mă voi îndoi mereu. Revista „Capital" și clasamentele internaționale ale celor mai bogați oameni ai planetei ne-au adus bucuria de a descoperi români printre primii 500 de potentați ai banului. Peste orgoliul nostru mioritic se naște din nou misterioasa întrebare: *Cum este posibil ca pornind de la o bază zero a capitalului propriu la nivelul anului 2000, să ajungi posesorul unei averi de peste 2 miliarde euro în anul 2008?* Răspunsul îl cunoaștem toți, dar pentru că suntem români, am învățat atât de bine arta „dedublării" și a lașității încât... ne merităm pe deplin soarta. Și apoi, dacă noi ne-am înșelat în supozițiile noastre, totul fiind O.K., de ce nu împărtășim conaționalilor noștri ceva din „secretele" unui ritm de îmbogățire care sfidează până și... paranormalul? Intrat în imperiul banului nemuncit, parvenitul evoluează pe plan material, dar involuează pe cel moral. Ridicol și disprețuitor, plin de sine, dar găunos pe dinăuntru, el te privește mereu de sus, chiar dacă zestrea creditară l-ar obliga să rămână mereu la „înălțimea" lui de pigmeu. În mintea lui bolnavă, orice și oricine are un preț, totul poate fi obținut sau cedat pe seama banilor. De aici și ideea că absolut totul i se cuvine: respect, autoritate, recunoștință, onoare, dragoste, succes pe toate planurile, elogii, poziție socială, ascensiune politică etc. Lipsit de suflet și străin de inocență, își numără pe degete puținii „prieteni". Pe cei mulți și adevărați i-a pierdut în goana nebună după bogăție. Oricum, venită ad-hoc, această prosperitate nemeritată alterează de cele mai multe ori esența umană[1]. Să ne amintim împreună o pildă nepereche despre dezumanizarea ființei noastre într-o asemenea conjunctură.

Monumentala figură a Renașterii, „dumnezeiescul" Leonardo da Vinci, obișnuia să picteze întotdeauna după modelul viu. Una dintre picturile nemuritoare semnate de geniul său o reprezintă *„Cina cea de taină"*, realizată după un „travaliu" de aproape șase ani.

După ce câțiva apostoli au fost înveșniciți pe pânza marelui da Vinci, acesta a început să caute febril modelul pentru figura centrală, Iisus. Un chip care să emane bunătate, justiție, evlavie, adevăr și iubire. Nu îl găsea. Senatorul de Milano, l-ar fi sfătuit atunci să caute această ființă departe de lumea impură, undeva pe un munte, acolo unde păstoritul este la el acasă. Ascultându-i sfatul, da Vinci trăiește revelația marii descoperiri. Întâlnește un cioban, care la oferta materială extrem de tentantă,

---

[1] Evident, aprecierile noastre se referă *exclusiv* la parveniții lipsiți de scrupule și caracter, cei care prin mijloace oculte au acumulat într-un ritm incredibil averi fabuloase. Din fericire, avem în același areal și oameni de înaltă factură.

Scanned with OKEN Scanner

abandonează băciţa, turma, măgarii, catârii şi blândele ovine. După câteva luni de supliciu, ciobanul este eliberat de maestru, evident cu întreaga recompensă promisă. Tabloul conţinea acum un Iisus de o frumuseţe cristică, inegalabilă. Peste doi ani, acelaşi da Vinci se afla în căutarea chipului lui Iuda, expresie a vicleniei, răutăţii şi minciunii. Se spune că în această împrejurare, salutară a fost intervenţia primului autor de operă contabilă publicată. Savantul matematician Luca Paciolo i-a sugerat ideea de a căuta modelul într-o cârciumă, acolo unde se vând şi se cumpără suflete, se pun la cale intrigi şi păcate. Peste puţine zile, într-o tavernă oarecare, pictorul se apropie de o persoană, adresându-se: Sunt marele da Vinci.[1] Doresc să te fac Iuda în „Cina cea de taină". Ai de la mine suma de ... Prin aburi bahici, incoerent, de dincolo de masă i se răspunde: „Nu se poate, oricât mi-ai oferi. Eu nu pot fi făcut Iuda în acest tablou, pentru că eu sunt Iisus din «Cina cea de taină»"... Iată impactul dezastruos al banului nemuncit, căzut în calea destinului imprevizibil.

Într-un arc peste timp, de la Codul lui Hammourabi la Biblie, de la Cicero la Vitruvius şi Aristotel[2], de la Leonardo da Vinci la Benvenuto Cellini şi Immanuel Kant, constatăm serioase îndemnuri spre viaţa onestă[3].

În ordine cronologică, să inventariem împreună doar câteva dintre aceste dovezi. Cu patru milenii în urmă, întemeietorul Imperiului Babilonian, regele Hammourabi (2003-1961 î.e.n.), elabora primul cod de legi al lumii: *Codul lui Hammourabi.*[4] Prin acest vestigiu descoperit la Suza în anul 1901, umanitatea păstrează cel mai vechi text de legi referitoare la justiţie, moralitate şi ... *contabilitate.* În faţa celor patru mii de rânduri, dispuse pe patruzeci şi nouă de coloane, este înscrustat prologul regelui ctitor, o veritabilă pledoarie în apărarea ideilor de morală şi justiţie socială:

„Am făurit acest Cod ca să dau în ţară putere dreptăţii, ca să nimicesc pe cel rău şi viclean, ca cel puternic să nu asuprească pe cel slab, ca să mă înfăţişez

---

[1] Conştient de geniul care s-a născut o dată cu propria-i fiinţă, celebrul pictor renascentist obişnuia să se prezinte întotdeauna cu formula *„Sunt marele Leonardo da Vinci"*.

[2] Dimensiunea morală a economiei rezultă din însăşi accepţiunea pe care marele filosof o atribuia acestui concept: „economia este arta de a acumula bunurile materiale necesare traiului şi folositoare *comunităţii*" (vezi Aristotel, *Metafizica*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1965).

[3] Vezi E. Horomnea, *Contabilitatea, premisă şi consecinţă a dezvoltării economico-sociale*, *Revista de Finanţe, Credit şi Contabilitate* nr. 2/2000

[4] Actualmente, codul menţionat constituie unul dintre cele mai valoroase exponate aflate în păstrarea muzeului Luvru din Paris. Prima parte tratează problema proprietăţii, iar cea de-a doua, a persoanelor.

Scanned with OKEN Scanner

oamenilor asemenea Soarelui, spre a lumina ţara, ca să aduc ţării dreptate, în limba ţării, făcându-i pe oameni să se bucure."

Utilizarea în text a unor noţiuni de genul debitor, creditor, dobândă, tablă de datorii, atestă fără îndoială existenţa contabilităţii. Una din prevederile Codului menţionează expres că *„atunci când focul sau apa va pustii ogorul debitorului, creditorul va trebui să-şi înmoaie «tabla de datorii», să ierte în acel an pe datornic de datorie şi de dobânda aferentă."*

Iată elemente de înţelepciune şi veritabilă clemenţă pe care *ar trebui să le promoveze şi creditorii mileniului III.*

Biblia, respectiv, Noul Testament, consideră *„lăcomia de bani drept închinare la idoli (idolatrie)"*[1] sau *„rădăcina tuturor relelor"*[2]. În „Eclesiastul", Solomon Înţeleptul face referiri la aceeaşi patimă, apreciind că *„lăcomia de bani este fără saţ".*

Cu peste două milenii în urmă, celebrul orator şi om politic roman Cicero (106-43 î.e.n.) abordează tranşant lipsa de moralitate a omului necinstit şi rapace. Din rechizitoriul său rezultă încă o dată un element esenţial pentru domeniul nostru şi anume *existenţa contabilităţii.* Acuzându-l pe Caius Veres, guvernator al Siciliei, de sustragerea unor mari sume de bani din visteria publică, Cicero precizează: *„Judecători, avem în faţa noastră un caz nemaiîntâlnit. Este vorba despre un om care a administrat banul public fără să ţină contabilitate... În orice economie,* continuă Cicero, *virtutea binelui comun şi bunăstarea publică reprezintă ţeluri onorabile pentru care merită să-ţi sacrifici propria viaţă."* Cel mai mare arhitect pe care romanii l-au dat umanităţii, Marcus Vitruvius Polio (97-162) considera că *„adevărata bogăţie a omului este să nu râvnească la nici o bogăţie".*[3]

În acelaşi areal, filosoful Aristotel consideră că dobândirea fără muncă a bogăţiei şi a banilor este un fapt degradant.

Despre setea eternă de câştig ilicit a omului dominat de instincte primare, nedomolite, ne vorbeşte şi Benvenuto Cellini în autobiografia sa. Această deformare josnică a omului *„duce la tot felul de intrigi şi înşelăciuni, culminând cu crima ocazională sau precugetată"* (n.a. - premeditată).

Negustorul evului mediu dovedeşte o dragoste nemărginită faţă de bani. De la bancherii din Arras, despre care Adam de la Halle spunea că *„prea iubesc banul"* la florentinii descrişi de Dante drept o *„gintă lacomă, invidioasă, orgolioasă,*

---

[1] Vezi *Noul Testament*, Efeseni, cap. V, verset 4
[2] Vezi *Noul Testament*, Timotei, cap. VI, verset 10
[3] M.P. Vitruvius, *Tratat despre arhitectură,* Ed. Academiei, Bucureşti, 1964, p. 237

Scanned with OKEN Scanner

îndrăgostită de florin". Deviza negustorului acestei perioade este exprimată de un bancher florentin anonim, astfel: *„ajutorul tău, pavăza ta, onoarea ta, visul tău, **sunt** banii."*

Deschizător de operă în domeniul contabilităţii în partidă dublă, Luca Paciolo subliniază cu amărăciune că *„multe i se pot întâmpla negustorului din pricina cinstei puţine care se află între oameni"*. De aceea, el recomandă cu insistenţă ordinea pe care calculul exact îl poate aduce în activitatea comercială. Altminteri, continuă Paciolo *„dacă vom scoate din arta negoţului numărul şi calculul, numaidecât ea va pieri."*

„Autorul fără noroc", Benedetto Cotrugli, a întocmit un tratat de conduită economică (*„Della mercantura e del mercante perfeto"*) care conţine numeroase elemente de etică comercială. Destinul a vrut ca, deşi scrisă înaintea lui Paciolo (1494), opera lui Cotrugli să fie publicată *post mortem* (1573 şi 1602). Iată motivul pentru care italianul este cunoscut în istoria contabilităţii sub acest nume.

În fine, merită să amintim în acelaşi context îndemnurile pe care italianul Dino Campagni le-a adresat printr-un manual de comerţ negustorului, omului de afaceri:

„Sincer când vinzi
Atent când cumperi
Cordial când eşti recunoscător
Şi niciodată cârtitor.
În fine, să nu uiţi niciodată
Să-ţi ţii în regulă socotelile
Şi să nu faci greşeli."

Din cele menţionate, deducem că tentaţia banului a apărut o dată cu intrarea în „scenă" a acestui ispititor semn al valorii. Mirajul bogăţiei are aceeaşi vârstă cu „homo economicus". Într-un delir al goanei nesăbuite după averi nemeritate, avariţia naşte adeseori fapte necugetate.

Aşadar, conexiunea pe care abordarea noastră o realizează între afacere, etică, moralitate, profesionalism şi contabilitate, nu este deloc forţată şi nici depăşită. Între obiectivele contabilităţii şi moralitatea afacerilor există serioase interdependenţe.

Imaginea fidelă, criteriu de performanţă al contabilităţii, se fundamentează pe concepte de natură etică şi morală: adevăr, sinceritate, regularitate, realitate, neutralitate, continuitate, permanenţă etc. Obţinerea adevărului contabil reclamă, în egală măsură, serioase elemente de profesionalism. Prin atingerea acestui obiectiv, contabilitatea exprimă, legitimează şi ameliorează moralitatea afacerilor. *„Fiecare*

Scanned with OKEN Scanner

dintre noi rămânem în viaţă debitori faţă de profesia noastră", iată un adevăr neperisabil, rostit cu două milenii în urmă de acelaşi italian, Marcus Vitruvius Polio.

Deviza machiavelică *„Scopul scuză mijloacele"* nu are ce căuta în lumea tranzacţiilor, în planul unei competiţii economice morale. Dimensiunile etice şi morale ale contabilităţii transpar dincolo de normele şi principiile acesteia, probând încă o dată conexiunile anterior menţionate. Adevărul pe care contabilitatea încearcă să-l construiască sub forma unei imagini fidele şi credibile, constituie una din virtuţile pe care etica, morala şi religia le cultivă cu prioritate. Într-o manieră specifică, ştiinţa contabilităţii observă, consemnează, cuantifică, prelucrează şi comunică informaţii specializate către o piaţă bine determinată: utilizatorii interni şi externi.

Şi totuşi, nu am putea trăi cu mai puţină contabilitate sau fără ea ?

Iată o întrebare venită din partea celor care ne consideră adeseori un partener incomod, chiar neagreabil. Avem în vedere pe cei străini de profesia noastră şi nu în ultimul rând pe cei care suferă de sindromul *„îmbogăţirii peste noapte."*

Răspunsul, fără echivoc, comportă o detaliere. *Cât timp trăim într-o lume relativă, a tentaţiilor şi faptelor adeseori mărunte, vom fi obligaţi să socotim, să măsurăm, să numărăm, să chibzuim.* Atributul *relativ* se referă evident şi la moralitate.

Să încercăm a ne imagina chiar teoretic o singură oră în care contabilitatea şi implicit ideea de ordine şi prevedere ar fi abandonate total în plan economic. Haosul, declinul şi falimentul reprezintă sancţiunea pe care legile „naturale" ale economiei le-ar aplica în ceasul imediat următor unei asemenea aventuri periculoase. O decizie neinspirată în strategia întreprinderii, o singură tranzacţie efectuată imprudent în acest interval, pot arunca societatea din zona profitabilă în cea a pierderilor sau a unui risc iminent. Contabilitatea nu elimină integral riscul, dar evident, îl poate diminua, iar uneori chiar anticipa.

Faptul că unul dintre cei mai bogaţi oameni din lume, celebrul miliardar american Bill Gates, proprietarul Microsoft Corporation a fost la originile lui ... *contabil*, ne spune ceva. Deşi a pierdut aproape 1/5 din propria avere în anul 2001, respectiv, 11 miliarde $, „nefericitul" posedă încă o avere de 43 miliarde $, ceea ce înseamnă mai mult decât întregul PIB al României. La asemenea performanţe şi paradoxuri, e greu să ştii cum trebuie să reacţionezi corect. Să-l compătimeşti pentru ceea ce a pierdut, sau să-l invidiezi pentru ceea ce i-a rămas[1] ...

---

[1] Pentru a percepe corect dimensiunea uriaşă a acestei „megasocietăţi" este suficient să menţionăm faptul că în cursul ultimului an fiscal ea a realizat un profit de 12 miliarde $, iar în activităţile de cercetare-dezvoltare a investit în aceeaşi perioadă suma de 5,2 miliarde $.

Scanned with OKEN Scanner

8.2. Elemente de reper în deontologia profesiei contabile

După incursiunea întreprinsă în lumea afacerilor şi asperităţile ei, constatăm serioase preocupări pe linia *„normalizării"* comportamentului contabil. Arbitru al disputei desfăşurate între diferiţi utilizatori prezenţi pe piaţa informaţiei, economistul trebuie să exprime într-un limbaj formalizat, adevărul economic. Comanda socială reclamă informaţii reale, inteligibile, pertinente, neutre, evident la un cost rezonabil.

Deontologia contabilă exprimă ansamblul regulilor şi uzanţelor care reglementează raporturile dintre profesionistul contabil, producător al informaţiei contabile şi utilizatorul acesteia.

Ea este în opinia noastră arta îndeplinirii exemplare a îndatoririlor profesionale.

Prin comportament deontologic, profesionistul contabil trebuie să-şi impună o manieră de lucru compatibilă cu buna reputaţie a profesiunii, evitând orice activitate care poate aduce atingere acestei reputaţii.

În anul 1995, la Conferinţa Naţională a C.E.C.C.A.R.[1], a fost adoptat *Codul privind conduita etică şi profesională a experţilor contabili şi contabililor autorizaţi din România.*[2]

Potrivit acestui cod, conduita profesioniştilor contabili şi relaţiile profesionale cu ceilalţi trebuie caracterizate prin:

- **integritate**: să fie drepţi, cinstiţi şi sinceri în exercitarea lucrărilor;
- **obiectivitate**: să nu cedeze unor prejudecăţi sau opinii apriorice;
- **independenţă**: să se manifeste liber faţă de orice interes, cum ar fi:
  - implicarea financiară directă sau indirectă în activitatea unui client;
  - implicarea în calitate de membru al executivului sau ca angajat;
  - incidenţa relaţiilor de familie;
  - nivelul onorariilor primite;
  - acceptarea efectuării de lucrări pe baza unor onorarii neprecizate.
- **secretul profesional**: să se respecte caracterul confidenţial al informaţiilor obţinute;

---

[1] Abrevierea: Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România
[2] Vezi M.O. nr. 276/1995

Scanned with OKEN Scanner

• **să promoveze profesionalismul şi competenţa profesională.**

Apărarea onoarei şi independenţei corpului trebuie dovedită prin:

• ştiinţă, competenţă şi conştiinţă;

• independenţă de spirit şi dezinteres material;

• moralitate, probitate şi demnitate.

Comportamentul cu clientela, calitatea lucrărilor, punctualitatea în execuţie, autocontrolul calităţii şi remunerarea serviciilor prestate sunt precizate în cadrul Codului de conduită etică şi profesională.

Încălcări ale legilor sau acţiuni contrare probităţii, independenţei şi onoarei sunt prohibite de aceeaşi reglementare, chiar dacă acestea au loc în afara exercitării profesiei.

În loc de concluzii

Conchidem abordarea noastră prin sublinierea câtorva idei. În primul rând, ***contabilitatea este şi va rămâne mereu o serioasă sursă de informare. Ea reprezintă istoria stării economice a unui popor, scrisă în limbajul rece, dar deosebit de relevant al cifrelor, o radiografie a performanţelor realizate în acest domeniu.*** Savantul Oskar Morgenstern o consideră chiar *„cea mai importantă sursă de informare economică a unei naţiuni"*. Profesia noastră contribuie substanţial la optimizarea utilizării resurselor şi prin aceasta, la creşterea economică generală.

Dincolo de orice îndoieli, *prin natura şi funcţiile sale, contabilitatea a disciplinat viaţa economică, cultivând sentimentul încrederii în afaceri. Alături de Biblie, „ştiinţa conturilor" a stăvilit în oarecare măsură setea patologică pentru bani. Ideea că pentru tot ceea ce faci* ***„vei da socoteală"*** *este cultivată atât de Religie, cât şi de Contabilitate.*

Sub imperiul acestei chemări, *„homo business"* trebuie să tindă mereu spre un bine moral şi social, să evite în vâltoarea interesului mercantil transformarea propriei fiinţe din *„creator"* în *„creatură"*. Nu întâmplător, deontologia profesională a expertului contabil este concentrată în deviza ***„Ştiinţă – Independenţă – Moralitate"***. De aici şi argumentul că ***relaţia deontologie-moralitate în afaceri şi contabilitate nu este o simplă speculaţie teoretică. Esenţială pentru sănătatea mediului economic, ea conduce la adevăr şi imagine fidelă şi, ceea ce este mai important, generează credibilitatea partenerului de afaceri. Nerespectarea acestei sintagme este probată printr-o speţă de strictă actualitate.*** *Avem în vedere distorsionarea deliberată a imaginii fidele asupra companiei „Parmalat", prin implicarea unei respectabile*

Scanned with OKEN Scanner

instituţii financiare internaţionale, respectiv, Bank of American. Pentru „ameliorarea" bonităţii financiare a celei dintâi, Banca Americană a lansat la „comandă" pe piaţa utilizatorilor, o informaţie total falsă. Din ea rezulta că societatea europeană deţinea în conturile americane impresionanta sumă de... 4 miliarde de dolari. Realitatea era cu totul alta. În termenii unui reputat analist economic internaţional, prin ele bătea vântul. Dramatic şi alert, inevitabilul final se desfăşoară sub ochii noştri: declanşarea falimentului societăţii europene care a antrenat adevărate reacţii în lanţ de aceeaşi manieră, litigii şi convulsii sociale, mii de şomeri etc. Extrem de afectată este fără îndoială şi imaginea Bank of American... Indubitabil, unele semne de întrebare se ridică şi asupra deontologiei profesiei noastre. În paranteză fie spus, atât Standardele Internaţionale de Contabilitate, cât şi cele de Audit sunt, în bună măsură, emanaţia lumii de peste ocean. ***O dovadă în plus că mai importantă decât legea în sine este întodeauna respectarea acesteia. Trebuie să reţinem însă un adevăr esenţial, la care merită să medităm... Justiţia americană îşi face la modul serios datoria. Anchetele şi arestările spectaculoase, inclusiv cele din lumea miliardarilor, confirmă acest adevăr.***

În fine, dorim să subliniem încă o dată *actualitatea stringentă a problemei abordate*. Indiscutabil, în viaţa fiecărei naţiuni există momente care nu trebuie ratate. Recent, istoria ne-a deschis un culoar liber. Important este să nu pierdem această mare oportunitate. *A şti să fii undeva, la locul şi momentul potrivit înseamnă a fi ajutat de* ***şansă.*** Dificultăţile întâmpinate după integrarea noastră în structurile euroatlantice, încep şi se termină constant cu asanarea mediului în care trăim şi, în special, a celui de afaceri, ceea ce presupune evident mai multă *moralitate*. O adevărată „probă de foc" în care trebuie să demonstrăm prin fapte supremaţia unei legi nescrise: ***să spunem ceea ce gândim şi mai ales, să facem ceea ce spunem.***

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul XIX
DESPRE ACADEMISM ÎN LUMEA ŞTIINŢEI CONTABILE[1]

Din spaţiul anticei Elade, ne vine o expresie fără de care lumea de astăzi ar fi fost mult mai săracă. *„Academos"* înseamnă la origini desfătare, o stare de bine fără egal. În plan spiritual, conceptul a căpătat sensul nuanţat de *„desfătare intelectuală"*. Platon spunea că *„adevărata lume este cea a conceptelor, ideilor, adevărurilor şi ipotezelor incendiare"*. Eu cred că aceasta este, de fapt, cea mai frumoasă lume în care putem exista cu adevărat liberi. Scriu, dar libertatea mea mă determină întotdeauna să cuget cu multă atenţie la tot ceea ce aştern pe hârtie. *„Verba volant, scripta manent"*, ne aminteşte ecoul înţelepciunii strămoşilor noştri.

Progresul spiritual, din lumea ştiinţei, inclusiv cel din viaţa universitară, are nevoie de caractere, de principii şi valori de referinţă. Spre apusul vieţii, marele literat Titu Maiorescu a fost invitat de foştii discipoli la jubileul aniversării zilei sale de naştere.

Cu ani în urmă, aceeaşi ilustră personalitate fusese exclusă din viaţa academică tocmai de cei care acum îl supraelogiau. Vădit întristat, sărbătoritul a rostit doar câteva cuvinte, pline de adevăr şi înţelepciune. Mesajul lor a fost: *Vă mulţumesc pentru tot ceea ce aţi spus despre mine. Este prea puţin şi prea târziu. De-a lungul vieţii mele, am încercat să luminez tineretul. Nu ştiu cât am reuşit. Ceea ce ştiu sigur este că ţara are nevoie de caractere. Regret sincer că nu le-am format.*

Ştiinţa reprezintă un edificiu vital al lumii moderne, un univers în continuă schimbare şi transformare. *Asemeni marilor iubiri, majoritatea ideilor se nasc în luptă, trăiesc aidoma şi mor pentru a face loc altora.* Este adevărat că prin natura egoismului nostru ancestral, firesc până la o anumită limită, iubim, în primul rând, părerile noastre. În mod cu totul special *se impune să cugetăm ceva mai atent asupra acestei probleme esenţiale pentru climatul relaţiilor interumane, pentru prestigiul şi demnitatea şcolii în general.*

---

[1] Vezi E. Horomnea, *Despre academism în lumea ştiinţei contabile, Revista de Finanţe Publice şi Contabilitate*, nr. 3, 2003

Scanned with OKEN Scanner

Marele gânditor român Petrea Ţuţea, cel despre care Emil Cioran scria că este „singurul spirit genial pe care l-a întâlnit în viaţa lui"[1], subliniază printre altele: „Nu există adevăr sau valoare absolută. Valoarea este prin definiţie infinită. Judeci până la judecata din urmă şi te opreşti. Şi iată că s-a terminat cu judecăţile de valoare."[2]

În acelaşi context, cu trei decenii în urmă, **adevăratul ctitor al şcolii ieşene de contabilitate, ilustrul profesor universitar Dumitru Rusu**[3], nota în una din paginile operei sale un adevăr fundamental. *„Gândirea corectă crede într-un fel dar niciodată nu califică un raţionament infailibil. Credinţa omului de ştiinţă nu este o dogmă."*[4] Eu cred că a făcut-o pentru ca noi să cultivăm pe mai departe această pildă de moralitate fundamentală pentru ştiinţă şi pentru progresul acesteia. Subscriem fără rezerve la acest postulat, fapt pentru care într-o lucrare anterioară, ne-am permis să-l menţionăm în maniera *„Credem în adevărul nostru, dar nu şi în perfecţiunea lui. Ştim că cine crede în supremaţia adevărului său nu crede de fapt în nimeni şi în nimic"*[5]. Ce poate fi mai onest, mai demn şi mai moral pentru un *cives academicus*? Pentru oponenţii mei în această problemă, sper foarte puţini la număr, nutresc realmente o sinceră ... compasiune. Reacţia mea emoţională are în vedere următoarele trei argumente:

- *a considera că lumea ideilor se termină la limita capacităţii noastre de înţelegere, a propriilor cugetări, înseamnă că nu am reuşit să ne desprindem de mediocritate, de vanitate şi egoism, de acel periculos complex demiurgic;*
- *a aprecia că adevărul şi descoperirea acestuia ne sunt predestinate şi rezervate exclusiv nouă, constituie o falsă şi periculoasă premisă. O asemenea atitudine anulează potenţele intelectuale ale celor din jur, introduce „şomajul"*

---

[1] Vezi *Scrisoarea lui Emil Cioran către Bucur Tincu*, Paris, 12.04.1974

[2] Vezi P. Ţuţea, *Între Dumnezeu şi neamul meu*, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1974

[3] Îmi face plăcere să amintesc faptul că la o recentă manifestare jubiliară a laşului academic şi a învăţământului său economic, unul din economiştii de marcă ai României, profesorul Theodor Stolojan, aprecia că numele profesorului Dumitru Rusu reprezintă pentru noi o mândrie, o valoare naţională şi europeană.

[4] Am certitudinea că precursorul nostru era convins de relativitatea gândirii fiecărui truditor din domeniul ştiinţei. Cu puţin timp înaintea dispariţiei, croiam împreună liniile de structură ale unei lucrări de specialitate. În discuţiile avute, şi-a manifestat totala deschidere faţă de introducerea unor elemente de „primenire", de actualizare pe planul conceptelor şi abordărilor de specialitate. Firesc, girul moral de atunci mi-a dat curaj şi încredere în propriul demers. (Pentru citatul preluat, vezi D. Rusu, *Teorii şi sisteme de conducere a contabilităţii pe plan mondial*, Iaşi, 1973, p.121)

[5] Vezi E. Horomnea, *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde. Aplicaţii*, vol. I, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001, pag.183

Scanned with OKEN Scanner

intelectului, obligându-i pe ceilalţi să asimileze mecanic şabloanele şi tiparele gândirii noastre;

• *şi, în fine, a crede că tot ce am spus noi nu a mai spus nimeni niciodată, este o inepţie şi dacă vreţi, un derapaj al delirului nostru intelectual.* De la Eclesiastul regelui Solomon (1082-975 î.e.n.) şi până la celebra deviză a străbunilor noştri latini, Nil nove sub sole, o lume întreagă ştie că *„Nimic nou sub soare"* înseamnă că *„nu există nici un cuvânt care să nu fi fost spus mai înainte"* ...

Este inutil să mai precizez faptul că am fost, sunt şi voi fi adversarul deschis şi declarat al celor trei false premise menţionate. Fapt pentru care scriu şi semnez aceste rânduri. Din fragedă pruncie, am fost învăţat să detest laşitatea şi derobarea de simţul răspunderii.

Într-o nevăzută ştafetă a ***timpului***, tezaurul cunoaşterii se îmbogăţeşte şi înnobilează mereu. Ştiinţa dobândeşte astfel dimensiunea „gnosis-ului" autentic şi în egală măsură, sensurile adânci ale *reportării* spirituale, eterne şi universale. Ce-ar fi fost oare filosofia lumii fără Aristotel, Platon sau Descartes, literatura fără Homer, Goëthe sau Cervantes, contabilitatea fără Paciolo, Degranges sau Schär ? Ce rece ar fi fost pictura fără da Vinci, Buonaroti, Tiţian sau Picasso ? Cât de săracă ar fi fost muzica noastră de astăzi fără armoniile de sunet compuse de Brahms, Beethoven, Strauss sau Enescu ? Cu riscul de a fi considerat sarcastic, nu i-am inclus aici pe „mai marii" zilelor noastre în ale muzicii de duzină: manelistii. Din nefericire şi în ştiinţă, pot apărea meteoric, curente de aceeaşi manieră ...

Cunoscând şi recunoscând operele neperisabile ale trecutului, cultivăm sublimul şi, în acelaşi timp, respectul pentru valoarea autentică.

Există o lege implacabilă a selecţiei şi ierarhizării faptelor noastre de viaţă. Verdictul acesteia nu mai poate fi manipulat pentru că universul ei nu se mai limitează la spaţiul culiselor înguste, mânate de interese vremelnice ... Dincolo de sistemele proprii de raportare şi evaluare şi, mai ales, deasupra părerilor noastre despre noi înşine, operează procesul obiectiv de sedimentare a valorilor, de marginalizare a nonvalorii şi impostorii, de separare a durabilului de efemer, a speculaţiei sterile de gândirea raţională şi creativă.

Drama cuvintelor fără substanţă, a opiniilor fără idee sau a *„beţiei de cuvinte"* în sintagma maioresciană, rămâne constant amintirea unei ape tulburi, o zbatere sterilă şi inutilă între concret şi abstract, culminând uneori cu descoperirea *„concretului abstract"*.

Scanned with OKEN Scanner

„Cine doreşte să fie înţeles trebuie să-şi facă mai întâi ordine în propriul cuget", scria marele şi irepetabilul nostru Eminescu.

Iată de ce, după ideile noastre, nu trebuie să punem niciodată punct, ci întotdeauna virgulă sau puncte, puncte ... Recunoaştem astfel dreptul legitim la opinie, la progres şi creativitate al celor care trudesc lângă noi şi, evident, a celor care ne urmează în timp ... Ştiinţa nu a început şi nu se va termina o dată cu noi!!

O şcoală este o lume a ideilor elevate, a conceptelor şi adevărurilor fundamentale despre viaţă, despre un anumit domeniu de activitate. *Rolul liderului autentic este de a stimula gândirea creatoare, **de a recepta atent şi cu respect** părerile celorlalţi, de a coordona şi multiplica eforturile de progres ale întregii echipe. Ignorarea ostentativă a existenţei pe plan ştiinţific a altor opinii şi implicit a celor de lângă noi, nu descalifică niciodată pe cel dispreţuit, ci întotdeauna pe ... dispreţuitor*[1]. Cunoscută şi recunoscută, forţa liderului de opinie trebuie să se impună prin valoare, lansând pentru toţi singura provocare permisă: *munca profundă şi perseverentă. Puncte de vedere strict personale, străine celorlalte centre de iradiere spirituală, absente total din paginile revistelor şi publicaţiilor de specialitate, nu pot constitui idei forţă pentru şcoala adevărată.*[2]

Crede cineva că şcoala poate trăi prin *„iluminarea"* unei singure persoane, prin inspiraţia „divină" care s-a revărsat generos şi incognito într-o singură direcţie ? Se înşală amarnic. Am toate motivele să mă îndoiesc că aşa ceva este posibil. Eu cred că *„lecţiile vieţii"* nu trebuiesc uitate ...

Pentru a rezista timpului, ŞCOALA are nevoie de permanenţe durabile, de caractere solide şi minţi luminate, de vocaţie şi competenţe care pot asimila, prelucra şi comunica în mod creativ informaţia omniprezentă.

---

[1] De câte ori am avut prilejul să constat în preajma mea manifestarea aroganţei şi infatuării, mi-am amintit fără să vreau, o pildă de rară modestie probată de ilustra personalitate a savantului Nicolae Iorga. Se spune adeseori despre această minte enciclopedică un fapt aparent incredibil şi anume că *„a scris într-o viaţă de om ceea ce un om nu poate citi într-o viaţă"*. Din rândurile sale se desprinde totuşi un îndemn: *deşi am scris atât de mult,* ne spune savantul, *vă recomand să vă aplecaţi fruntea şi asupra a ceea ce eu nu am scris, sau mai exact, la ceea ce au scris alţii, poate mai bine decât mine.... „Să luăm aminte"*, scrie în *Biblie, Cartea Cărţilor*. În plus, să nu uităm că Iorga era un pisc, o valoare de referinţă naţională, europeană şi universală.

[2] Se spune că, spre deosebire de celelalte şcoli de gândire (Aristotel, Platon, Kant etc.), şcoala lui Pitagora a rămas unică prin modul ilogic de demonstrare a adevărurilor sale. Expresia *Dixit magister* (*„Magistrul a spus-o.")* era suficientă, scutind interlocutorul de orice fel de argumentare necesară. Astăzi, celebra butadă este folosită în sens ironic, atunci când vrem să ridiculizăm pe cineva care nu admite, sub nici o formă, să fie combătut în părerile sale.

Scanned with OKEN Scanner

În fine, avem nevoie de *foarte multă atenţie* atunci când încercăm să ne asumăm dreptul de paternitate (autor) asupra unor idei sau concepte funda-mentale. Pentru probarea celui de natură biologică, ştiinţa modernă exploatează astăzi o armă imbatabilă: ADN-ul. Pe planul ideilor, dispunem de două instrumente: adevărul şi *minima moralia*. Doresc să fiu bine înţeles. Scriam undeva într-o lucrare anterioară că *orice act creator impune amnezia, deoarece fără uitare nu există creaţie, ci numai ... imitaţie*. Oricum, în lumea ştiinţei preluăm din seva înţelepciunii celor de dinaintea noastră, din „stocul" informaţional moştenit. Acesta nu este un păcat, *ci o datorie morală din care derivă dimensiunea cumulativă a cunoaşterii universale*. Două sunt erorile pe care trebuie să le evităm în asemenea împrejurări:

• Prima, *parţial scuzabilă, unii spun omenească, dar neacademică,* se referă la preluarea aproape integrală a unor concepte sau idei fără indicarea sursei utilizate;

• *A doua, impardonabilă şi periculoasă în ştiinţă, se referă la preluarea ad litteram a unor concepte, noţiuni din opere deja publicate de alt autor, eventual, dispărut, sub care înscriem cu dezinvoltură ... numele nostru, fără să menţionăm deloc sursa reală.* Insinuări şi speculaţii, potrivit cărora în spatele primei surse s-ar afla, de fapt, persoana noastră, sunt neacademice şi penibile.

Adevăratul ctitor de şcoală păstrează această calitate şi după dispariţie... În mod logic, noi, cei rămaşi, putem fi doar continuatori de operă. Mai devre-me sau mai târziu, fiecare dintre noi ne vom retrage discret în *„spatele cortinei"*. Ce-am spune oare dacă istoria s-ar repeta ?!

Se cade să nuanţăm sfârşitul pledoariei noastre într-o manieră elegantă. Vremea lui Pico della Mirandola a apus de mult! O dată cu ea a încetat să mai existe „savantul" care ştia totul din domeniul său şi încă ... ceva în plus. Dialogul în ştiinţă nu poate fi înlocuit de un monolog stufos, alambicat şi obositor. A spune mult şi totuşi nimic este o adevărată dramă.

Comunicarea în lumea ideilor trebuie să fie inteligibilă, pertinentă şi captivantă. Sinteza este apanajul spiritului elevat. O demonstrează impecabil marele nostru povestitor Ion Creangă, în anul 1877, în prima şi lunga depeşă adresată bunului său prieten Mihai Eminescu plecat la Bucureşti, în redacţia ziarului „Timpul". Iată fraza cu care clasicul nostru îşi încheie această misivă: *„Şi acum, bădiţă Mihai, te rog să mă ierţi că ţi-am scris această scrisoare atât de lungă, peste nouă file. Dar asta, dintr-un singur motiv ... Nu am avut timp să-ţi scriu mai puţin."*

În fine, închei cu ceea ce doream să încep. Dincolo de orice diferenţe fireşti în nuanţarea sau formularea ideilor şi, implicit, în stilul de exprimare, trebuie să ne

Scanned with OKEN Scanner

unească esenţial adevăruri fundamentale şi elemente de strategie comună. Dintre acestea, în opinia noastră, trei merită a fi reţinute în mod special.

• Prin natura şi obiectivele ei, profesia contabilă deţine o mare responsabilitate în universul complex al afacerilor. *O contabilitate riguroasă este esenţială pentru angajarea eficientă a capitalului şi implicit pentru credibilitatea pe care trebuie clădită orice afacere.* În consecinţă, o contabilitate performantă se autoimpune în praxis-ul economic prin relevanţa ofertei sale informaţionale. Aceasta este *premisa fundamentală pentru perceperea corectă a dimensiunilor profesiei noastre.*

• Profesia contabilă are pe alte meridiane un statut bine definit, o anumită „bonitate" bucurându-se de mai multă consideraţie în plan social. Firesc, prin efort, vocaţie, competenţă şi probitate profesională va trebui să dobândim locul pe care-l merităm cu adevărat. *Existenţa unei profesii se afirmă, nu se discută.* Utilizarea unui limbaj coerent şi inteligibil, evitarea „dadaismului în ştiinţă", arta comunicării şi a dialogului cu „restul lumii" ne vor ajuta să fim înţeleşi într-o altă manieră, să progresăm în această direcţie. Deviza noastră este *„Economistul contabil nu trebuie să fie numai contabil"* sau să ştie numai că *Debit = Credit.* Cultura generală şi de specialitate, realizată prin procesul unei instrucţii şi educaţii permanente, modifică esenţial statutul profesiei noastre. *Economistul nu mai poate fi un simplu şi docil executant al unor operaţii de rutină. Comanda socială impune specialistul de performanţă, dinamic şi creativ în gândire, mobil şi eficient în acţiunile sale.*

• Recunoaştem sau nu, profesia noastră nu este foarte iubită, fapt pentru care şi imaginea ei se află uneori în suferinţă. Printr-un demers specific, contabilitatea se adresează cu prioritate laturii mercantile şi reci din existenţa noastră, respectiv, afacerea şi într-o mai mică măsură, emoţionalului, laturii afective. Iată de ce cred că avem *datoria morală de a nu complica inutil fondul de concepte, principii şi norme, maniera în care receptăm şi comunicăm în câmpul de cunoaştere al contabilităţii.* Un rol esenţial revine în această direcţie procesului de armonizare a contabilităţii româneşti cu Standardele Internaţionale de Contabilitate şi reglementările europene în materie, inclusiv, modalităţii de traducere sau preluare a acestora. Cu discreţie şi eleganţă, marea familie a economiştilor, va trebui să reamintească celor care ne iubesc mai puţin că *lumea afacerilor nu poate exista fără noi.* Nu a fost şi probabil nu va fi inventată o alternativă care să ne substituie ca atare. Oricum, în acest univers, **contabilitatea a produs o mutaţie esenţială şi, anume, trecerea de la empirism la rigoare, de la aprecieri arbitrare la adevărul economic şi imaginea fidelă.**

Scanned with OKEN Scanner

LEXICON CONTABIL (SINTEZĂ)

A

ACONT, sumă de bani ce se încasează, respectiv, plăteşte la încheierea unei afaceri, înainte de livrarea bunurilor, executarea unei lucrări sau de prestarea serviciului (vezi *arvună*).

ACTIV, totalitatea bunurilor cu valoare comercială sau de schimb posedate de o persoană fizică sau juridică (instituţie sau societate comercială).

Parte a bilanţului în care sunt prezentate în formă sistematizată bunurile corporale, necorporale şi creanţele firmei.

IFRS 2007 consideră **a.** drept o resursă controlată de către întreprindere, ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze *beneficii economice viitoare* pentru întreprindere.[1] În opinia noastră, mai adecvată ar fi formularea de genul: *activul* reprezintă o *substanţă economică* exprimabilă pecuniar, controlată de către întreprindere, ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă *avantaje economice viitoare* (venituri potenţiale). *Substanţa economică* avută în vedere poate fi:

- un element de avere sau patrimoniu (bun corporal, necorporal);
- o creanţă, în calitate de drept care urmează a fi încasat (realizat) de către creditor.

În acest mod, este înlăturată confuzia evidentă apărută pe planul terminologiei. Din punct de vedere conceptual, Activul exprimă *mijloacele*, iar Pasivul, *resursele* (proveniența mijloacelor). Potrivit reglementărilor IFRS, activul conţine resurse (fic ele şi controlate). Relaţia de echilibru M = R (mijloace = resurse) devine astfel R = R.

ACTIV CIRCULANT, element patrimonial care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii şi care participă, de regulă, la un singur circuit economic, modificându-şi în permanenţă forma.

ACTIV FINANCIAR, orice activ care, potrivit S.I.C., reprezintă:

a) numerar;

---

[1] S.I.C. reprezintă abrevierea noţiunii de *Standarde Internaţionale de Contabilitate*

Scanned with OKEN Scanner

b) un drept contractual de a încasa numerar sau alt activ financiar de la altă întreprindere;

c) un drept contractual de a schimba instrumente financiare cu altă întreprindere, în condiţii ce sunt potenţial favorabile;

d) un instrument de capital al altei întreprinderi.

ACTIV NECORPORAL sau **intangibil** este activul fără conţinut fizic, fără formă concretă materială, cum ar fi: vadul comercial, mărcile înregistrate, drepturile de autor, patentele, contractele de exclusivitate, concesiunile, licenţele etc. Potrivit I.A.S.C., un activ necorporal este „un activ nefinanciar identificabil, fără suport material, deţinut în scopul utilizării în cadrul producţiei sau aprovizionării cu bunuri, furnizării de servicii, pentru închiriere sau în scopuri administrative".

ACTIVE IMOBILIZATE, bunuri şi valori destinate să servească o perioadă îndelungată activitatea desfăşurată de un agent economic, care nu se consumă la prima utilizare, ci treptat. Ele pot îmbrăca forma de imobilizări corporale, imobilizări necorporale şi imobilizări financiare (vezi şi *Imobilizări necorporale, corporale şi financiare*).

ACŢIONAR, posesor de acţiuni, persoană fizică sau juridică care deţine acţiuni, în virtutea cărora îşi poate exercita drepturi de proprietar colectiv asupra societăţii emitente. **A.** este deţinătorul unei fracţiuni din capitalul social al societăţii emitente de acţiuni.

ACŢIUNE, titlu sau hârtie de valoare care atestă participarea la capitalul social al unui agent economic şi care dă dreptul posesorului acesteia să primească dividende. Fiind dependentă de profitul societăţii unde a fost investită, acţiunea asigură un câştig variabil.

AMORTIZARE, procedură contabilă de înregistrare a reducerii treptate a valorii capitalului fix, cu includere concomitentă în costul de producţie. De asemenea, reprezintă anuitatea din valoarea de intrare a unei imobilizări, corespunzătoare deprecierii ireversibile care se recuperează prin includerea în cheltuielile exerciţiului financiar. Potrivit reglementărilor conţinute în I.A.S.B., **a.** reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe durata de viaţă utilă a acestuia. În cazul unui activ necorporal sau al fondului comercial, termenul **a.** este utilizat în

Scanned with OKEN Scanner

general în locul celui de „depreciere" (depreciation), ambele având acelaşi înţeles. **A.** reprezintă procesul de recuperare treptată a valorii unui activ prin includerea acesteia în costurile exerciţiilor financiare.

ANALIZĂ CONTABILĂ, raţionamentul întreprins asupra fiecărei operaţiuni economice consemnate în documentul adecvat, în scopul determinării corespondenţei costurilor. Includerea în definiţie a precizării „consemnate în docmentul adecvat" este absolut necesară. Chiar dacă o operaţiune economică a avut loc realmente, aceasta nu poate fi înregistrată în contabilitate, fără existenţa unui document justificativ care să o ateste. Se realizează astfel procedeul documentării, menţionat ca atare şi în *Legea contabilităţii* (art. 6).

APORT LA CAPITAL, contribuţie directă, în bani sau în natură (sub forma unor active) la constituirea sau majorarea capitalului firmei.

APORTARE, aducerea efectivă a capitalului, punerea acestuia la dispoziţia societăţii unde a fost subscris.

ARTICOL CONTABIL, forma completă a relaţiei de echilibru valoric stabilită între două sau mai multe conturi, prin procesul de debitare şi creditare (vezi şi *formulă contabilă)*. Spre deosebire de formula contabilă, **a. c.** conţine în plus: explicaţia succintă a operaţiunii economice consemnate, data şi documentul care o atestă.

ASOCIAT, calitate a unei persoane dobândită prin actul de asociere. Potrivit *Legii nr. 31/1990*, încetarea calităţii de asociat are loc prin:

- retragere;
- excludere;
- decesul asociatului.

B

BENEFICIU, câştig sau excedent valoric realizat din desfăşurarea unei activităţi, factor esenţial pentru menţinerea şi dezvoltarea unei afaceri (vezi şi *profit*).

Scanned with OKEN Scanner

BENEFICIUL ECONOMIC VIITOR, definit în S.I.C. drept potenţialul de a contribui direct sau indirect, la fluxul de numerar sau la echivalente de numerar către întreprindere. Potenţialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităţilor de exploatare a întreprinderii. De asemenea, se poate transforma în numerar sau echivalente de numerar, respectiv, poate reduce ieşirile de numerar ; un proces alternativ de producţie care micşorează costurile de producţie.

Deşi literatura autohtonă a preluat din S.I.C. prin traducere noţiunea de **b.e.v.**, apreciem că merită să reflectăm la următoarea remarcă. Întrucât, din punct de vedere economic, *beneficiul* reprezintă, în esenţă, câştigul sau excedentul valoric obţinut prin desfăşurarea unei activităţi, expresia corectă este, după părerea noastră, cea de *„venituri potenţiale"* sau *„avantaje economice viitoare"*. O asemenea formulare este mai adecvată şi pentru noţiunea de *activ* în care nu orice *„resursă controlată de către întreprindere"* generează neapărat un beneficiu (profit) în favoarea acesteia.

Pentru a fi în consens cu traducerea realizată din S.I.C., în *Lexicon* am utilizat adeseori ambele forme de exprimare.

BILANŢ, calcul periodic de sinteză al metodei contabilităţii, obţinut prin structurarea, agregarea şi sistematizarea în expresie valorică a patrimoniului sau averii unei entităţi la un moment dat.

C

CAPITAL SOCIAL, valoarea bunurilor aduse de acţionari sau asociaţi ca aport pentru constituirea sau majorarea patrimoniului societăţii, exprimată în moneda naţională a statului unde societatea îşi are sediul.

CAPITAL SUBSCRIS, valoarea totală a aporturilor asumate (antamate sau promise) de asociaţii unei societăţi comerciale.

CAPITAL VĂRSAT sau APORTAT, suma totală a aporturilor intrate efectiv în patrimoniul (activul) societăţii.

CAPITAL PROPRIU reprezintă conform IFRS 2007 interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderii, după deducerea tuturor datoriilor (inventariate la aceeaşi dată).

Scanned with OKEN Scanner

CHELTUIELILE reprezintă, conform IFRS 2007, descreşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exerciţiului financiar sub formă de ieşiri sau descreşteri ale activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirile către acţionari.

CLASIFICARE A CONTURILOR, structurarea sistemului de conturi în diviziuni de diferite nivele (serii, clase, grupe, subgrupe), trecând în aceeaşi diviziune conturile cu caracteristici comune. Criteriile utilizate în clasificare sunt:

- conţinutul economico-financiar al contului (este cel general acceptat);
- sfera de cuprindere a conturilor (sintetice şi analitice);
- apartenenţa conturilor la unul din cele două circuite ale sistemului dualist (conturile contabilităţii financiare şi conturile contabilităţii de gestiune);
- modul de funcţionare (conturi monofuncţionale şi conturi bifuncţi-onale).

CONT, procedeu specific cunoaşterii contabile prin care se stabileşte existentul iniţial, modificările ulterioare şi situaţia finală a unei substanţe patrimoniale determinate.

- *Contul realizează, de asemenea, operaţiuni de ameliorare a calităţii informaţiei contabile prin intermediul rectificărilor şi regularizărilor, inclusiv calcule care privesc uneori substanţe extrapatrimoniale.*
- *În definirea noţiunii de cont, **nu este necesară** precizarea faptului că natura economico-juridică a categoriei de valori consemnată a fost în prealabil definită. Asemenea condiţie este **implicită**, întrucât potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991, art. 6, al. 1, „orice operaţiune economică se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate." Or, din acel document justificativ rezultă **obligatoriu** natura economico-juridică a categoriei de valori reflectate prin cont, conţinutul operaţiunii, sumele, numele persoanelor care au întocmit şi avizat operaţiunea, data etc.*

CONTABILITATE, ansamblu coerent al operaţiilor de consemnare (înregistrare), cuantificare, prelucrare şi comunicare a informaţiilor contabil-finan-ciare, referitoare la o valoare economică determinată (activ, resursă, tranzacţie sau eveniment), modificările acesteia în cadrul unei perioade de referinţă, inclusive, rezultatele obţinute.

Scanned with OKEN Scanner

CONTURI ANUALE, situaţii contabil-financiare de sinteză prin intermediul cărora este sistematizată şi agregată informaţia contabilă. În forma *simplificată*, se includ în această categorie bilanţul, contul de profit şi pierdere, politici contabile şi note explicative. Pentru forma *completă,* se adaugă situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de trezorerie.

CONVERGENŢA CONTABILĂ este procesul prin care se urmăreşte identificarea şi eliminarea punctelor de dezacord dintre legislaţiile contabile naţionale, directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate, precum şi diminuarea diferenţelor care există între standardele americane de contabilitate şi referenţialul contabil al IASB.

CORESPONDENŢA CONTURILOR, legătura care se stabileşte între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare şi creditare.

CREANŢĂ, dreptul unei persoane (fizice sau juridice) numită *creditor*, de a pretinde altei persoane numită *debitor*, să dea, să facă sau să nu facă ceva. **C.** constituie un activ pentru creditor şi un pasiv pentru debitor. Creanţa conferă titularului dreptul la gaj general al creditorilor asupra patrimoniului debitorului în concurs cu ceilalţi creditori chirografari.

CREDITOR, persoană fizică sau juridică, titular al unui drept de creanţă, generat de acordarea unui împrumut, de vânzarea unor bunuri materiale sau prestarea de servicii pe credit altei persoane numită debitor.

CURS AL ACŢIUNILOR, preţul la care se vând şi se cumpără acţiunile unei societăţi comerciale sau alte titluri de valoare la un moment dat; el poate fi mai mare sau mai mic decât valoarea lor nominală.

D

DATORIE, obligaţia asumată de o persoană (debitor) faţă de o altă persoană (creditor) atestată într-un raport juridic, privind restituirea la un anumit termen a unei sume de bani sau bunuri, prestarea unor servicii sau executarea unor lucrări. Potrivit IFRS 2007, **d.** este o obligaţie actuală a întreprinderii care decurge din evenimente

Scanned with OKEN Scanner

trecute şi prin decontarea cărcia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

DEBIT, datorie a unui terţ sau creanţă a creditorului faţă de persoana care datorează suma (debitor). **D.** se numeşte şi partea stângă a contului, stabilită astfel în mod convenţional.

DEBITOR, persoană fizică sau juridică care a primit ceva, un bun, un serviciu sau o sumă de bani de la o altă persoană fizică sau juridică, numită creditor, având obligaţia de a le restitui la scadenţă.

DISCONT, cotă parte, procent din valoarea titlurilor de credit încasat de către bănci ca urmare a discontării (cumpărării) acestora înainte de scadenţă.

DOBÂNDĂ, sumă de bani plătită de către debitor creditorului pentru folosirea capitalului împrumutat, ca factor de producţie sau în alte scopuri.

DOCUMENT JUSTIFICATIV (ECONOMIC), act scris care consemnează operaţiile economice şi financiare la locul şi momentul producerii lor. **D.j.** constituie atât dovada înfăptuirii unei operaţii economice, cât şi temeiul legal al înregistrărilor în contabilitate.

E

ECHIVALENTE DE NUMERAR, investiţii financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cuantificabile, supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

ECONOMIST, persoană abilitată prin studii şi competenţă drept specialist în ştiinţele economice, în studierea, analiza şi interpretarea fenomenelor şi proceselor economice. Acesta trebuie să cunoască regulile de funcţionare ale economiei, să fundamenteze căile de asigurare a raţionalităţii şi eficienţei activităţii economice, să optimizeze organizarea şi conducerea proceselor economice. În activitatea de analiză şi diagnoză a proceselor economice, finalizată prin elaborarea deciziei, e. utilizează, în bună măsură, informaţia contabil-financiară. Economistul nu poate ocoli în activitatea sa *„cea mai importantă sursă de informare economică a unei naţiuni, respectiv,*

Scanned with OKEN Scanner

informaţia contabilă", în opinia lui Oskar Morgenstern. În consecinţă, orice economist care doreşte să realizeze performanţă în profesia sa, este obligat să dispună de serioase cunoştinţe în domeniul contabilităţii.

EVALUARE CONTABILĂ, exprimarea în etalon monetar a unei valori economice determinate: mijloc, resursă, proces (cheltuială, venit) sau rezultat.

F

FIRMĂ, nume în care o persoană fizică sau juridică exercită o activitate economică şi sub care trebuie să se înscrie în registrul de comerţ. Expresia desemnează în mod uzual sensul de întreprindere, societate comercială etc.

FORMULĂ CONTABILĂ, forma simplificată a relaţiei de echilibru valoric stabilită între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare şi creditare. Spre deosebire de articolul contabil, f.c. nu conţine explicaţia operaţiunii, data şi documentul care o atestă.

G

GAJ, garanţie reală care constă într-un bun imobil depus de către debitor la dispoziţia creditorului, pe baza căruia se garantează plata la scadenţă a unei obligaţii. În condiţiile în care debitorul nu plăteşte la timp obligaţia asumată, creditorul poate vinde bunul depus drept gaj.

I

IMOBILIZĂRI CORPORALE, bunuri materiale de folosinţă îndelungată în activitatea unei întreprinderi. Perioada de remanenţă a acestor valori în patrimoniul firmei este mai mare de un an.

IMOBILIZĂRI FINANCIARE, titluri a căror posesie durabilă asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor şi a dobânzilor sau care permit exercitarea unui control asupra societăţii emitente.

Scanned with OKEN Scanner

INVENTARIERE, ansamblul operaţiunilor privind constatarea, descrierea şi evaluarea la un moment dat a existentului faptic de substanţe patrimoniale, (bunuri corporale, necorporale, creanţe şi datorii).

IPOTECĂ, dreptul creditorului de a dispune asupra bunurilor imobiliare (terenuri, clădiri etc.), uneori şi mobile, proprietate a debitorului, ca garanţie asupra stingerii la scadenţă a unei datorii. În acest mod, creditorul poate să-şi recupereze creanţa din preţul obţinut prin vânzarea activului ipotecat.

L

LICHIDITATE, însuşire a unui bun (activ) de a se transforma în bani. Capacitatea unei societăţi de a transforma imediat sau într-un anumit interval de timp, mijloacele materiale şi creanţele de care dispune, în mijloace lichide de plată, în bani de cont şi în bani numerar.

LUCRATIV, însuşirea unei activităţi de a fi profitabilă, de a aduce câştig sau profit.

M

METODĂ DE CALCULAŢIE care exprimă ansamblul operaţiunilor de consemnare şi calcul privind identificarea şi alocarea cheltuielilor pe purtătorul de cost sau obiectul de calculaţie.

MIJLOACE, concept fundamental al teoriei contabilităţii prin care se exprimă existenţa concretă, materială a bunurilor cu valoare de utilitate şi de schimb.

N

NUMERAR, disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere.

NORMĂ CONTABILĂ, regulă precisă privind evaluarea, înregistrarea, clasificarea sau prezentarea informaţiei contabile, elaborată în cadrul unui organism de reglementare contabilă. **N.c.** constituie nucleul sau esenţa normalizării contabile.

Scanned with OKEN Scanner

NORMALIZARE CONTABILĂ, procesul de elaborare şi aplicare a unor norme unitare privind culegerea, înregistrarea, prelucrarea, centralizarea şi raportarea informaţiei contabile. În acest mod, este posibilă soluţionarea corectă şi uniformă a problemelor de contabilitate. Principalul instrument al **n.c.** este planul de conturi general. Normalizarea este realizată prin cooperarea dintre factorul public (statul) şi cel privat (profesia contabilă liberală).

O

OBIECT AL CONTABILITĂŢII, ansamblul mişcărilor de valori exprimate în etalon bănesc, desfăşurate într-o entitate economico-socială, inclusiv, raporturile economico-juridice care modifică patrimoniul (averea) acesteia. Întrucât obiectul unei ştiinţe trebuie să delimiteze în mod riguros ce anume studiază ştiinţa respectivă, mai exact, grupul de fapte şi fenomene cercetate dintr-un anumit punct de vedere, apreciem că în definiţia obiectului contabilităţii nu trebuie inclusă şi modalitatea în care este realizat acest demers. Ceea ce se întreprinde prin calculele contabilităţii, inclusiv, logica şi modalităţile de menţinere a echilibrelor valorice, reprezintă evident apanajul *metodei contabilităţii.*

P

PASIV, parte a bilanţului unde se prezintă provenienţa averii firmei, modul de dobândire a acesteia, având drept componente capitalurile proprii, anga-jamentele şi datoriile faţă de terţe persoane: furnizori, creditori, buget de stat, acţionari, personal propriu etc. Menţionăm că în reglementările I.A.S., nu este apelată direct noţiunea de **p.**, ci numai componentele acesteia: resurse, capitaluri, datorii etc.

PATRIMONIU, ansamblul drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, exprimabile pecuniar, aparţinând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv, bunurile la care acestea se referă. Sub aspect contabil, **p.** este inclus în activul şi pasivul din bilanţul unităţilor economico-sociale. Din punct de vedere al conţinutului său, noţiunea de **p.** este identică cu cea de *avere*, motiv pentru care utilizarea ambelor expresii este absolut corectă şi justificată ştiinţific. Deşi în literatura anglo-saxonă şi în S.I.C. noţiunea de **p.** nu este utilizată ca atare, apreciem că adoptarea şi utilizarea „contabilităţii de angajament" în cadrul actualului sistem de contabilitate menţine latura juridică, precum şi conceptul de patrimoniu într-o poziţie semnificativă.

Scanned with OKEN Scanner

PATRIMONIU ECONOMIC, totalitatea bunurilor cu valoare economică deţinute de o entitate patrimonială, utilizate pentru desfăşurarea obiectului ei de activitate, indiferent de apartenenţa acestora.

PATRIMONIU JURIDIC, ansamblul relaţiilor juridice, a drepturilor şi obligaţiilor create într-o entitate patrimonială, ca urmare a existenţei şi folosirii patrimoniului economic.

PERFORMANŢĂ, raportul existent între valoarea cheltuielilor şi a veniturilor efectuate de o întreprindere, consemnată ca atare în contul de „Profit şi pierdere". Conceptul de **p.** deţine un loc esenţial în cadrul reglementărilor conţinute în I.A.S.C..

PERIOADĂ DE GESTIUNE, intervalul care delimitează convenţional durata unei perioade de raportare contabil-financiară. Actualmente, cu aceeaşi semnificaţie, este utilizată frecvent noţiunea de „exerciţiu financiar-contabil" (vezi şi *exerciţiu financiar*).

PIERDERE, consecinţa negativă a unui proces sau tranzacţii economice, concretizată în diminuări ale beneficiilor economice şi, implicit, ale bogăţiei unei societăţi. Ca regulă generală, **p.** apare ca diferenţă între cheltuielile angajate şi veniturile obţinute drept efect al celor dintâi (Ch > Venituri). Pierderea diminuează capitalurile proprii ale firmei şi, implicit, bonitatea financiară a acesteia.

PLAFON DE CASĂ, limita maximă a numerarului stabilit prin convenţie cu Banca, păstrată în casieria proprie a agentului economic. **P.c.** este depăşit prin excepţie în zilele de plată a salariilor.

POLITICI CONTABILE, ansamblu de principii, convenţii, reguli şi practici specifice adoptate de o întreprindere la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare.

POZIŢIA FINANCIARĂ exprimă relaţia dintre activele, datoriile şi capitalul propriu al unei întreprinderi, consemnată şi raportată în bilanţ. Asemeni

Scanned with OKEN Scanner

conceptului de *„performanţă"* şi cel de **p.f.** prezintă o relevanţă deosebită în situaţiile financiare ale întreprinderii.

PRAG DE SEMNIFICAŢIE, expresie a semnificaţiei sau importanţei relative a unei probleme (informaţii) în contextul situaţiilor financiare. Potrivit reglementărilor conţinute în I.A.S.C. şi a celor elaborate de normalizatorii români, o problemă sau o valoare este considerată semnificativă dacă omiterea acesteia influenţează în mod vădit deciziile utilizatorilor situaţiilor financiare.

PREEMPŢIUNE, privilegiu pe care îl are cineva printr-un contract sau printr-o lege, la o vânzare sau cumpărare, de a fi în condiţii egale, cel preferat dintre mai mulţi cumpărători.

PREVALENŢA ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI, principiu potrivit căruia evenimentele şi tranzacţiile trebuie să fie reflectate în contabilitate în concordanţă cu realitatea economică şi nu numai cu forma lor juridică. În acest mod, informaţia contabilă devine credibilă. Aceste precizări sunt conţinute în versiunea românească a S.I.C., inclusiv, în reglementările normalizatorilor români. Întrucât în forma ei originală, în limba engleză expresia este *"substance over form"*, iar în forma franceză *„la prééminence du fond sur la forme"*, apreciem că traducerea corectă este *„prevalenţa fondului asupra formei"* şi nicidecum cea de „prevalenţa economicului asupra juridicului".

Excluderea sau marginalizarea juridicului vine în contradicţie cu esenţa contabilităţii de *angajamente*, pe care am acceptat-o şi care este evident, de natură *juridică*. O asemenea abordare contravine în egală măsură principiul dublei reprezentări a patrimoniului. Dincolo de marea lor diversitate, evenimentele şi tranzacţiile economice sunt, în mod direct sau indirect, reglementate juridic. Consumul de materii prime se desfăşoară în ultimă instanţă pentru realizarea obiectului de activitate al firmei, precizat ca atare într-un act juridic (statutul societăţii comerciale). Plata datoriei către furnizor sau creditor se circumscrie respectării unor norme stipulate în disciplina financiară (dreptul comercial şi financiar) etc. Apreciem că inclusiv în forma reţinută de normalizatorii români, principiul nu exclude latura juridică a proceselor, fenomenelor şi tranzacţiilor economice. Se poate vorbi cel mult de o reaşezare a juridicului faţă de latura economică.

Scanned with OKEN Scanner

PROCEDEE ALE METODEI CONTABILITĂŢII, modalităţi utilizate în cadrul demersului privind cunoaşterea obiectului contabilităţii. Din punct de vedere al sferei de utilizare, procedeele metodei contabilităţii se împart în:

• *procedee specifice* (proprii) metodei contabilităţii: contul, bilanţul şi balanţa de verificare;

• *procedee comune disciplinelor economice*: documentarea, evaluarea, inventarierea;

• *procedee comune tuturor ştiinţelor*: observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza.

PROFIT, câştig sau excedent valoric, realizat din desfăşurarea unei activităţi. **P.** reprezintă scopul şi raţiunea oricărei activităţi economice, mobilul principal al investirii capitalului, criteriul de apreciere a eficienţei economice, a rentabilităţii.

PROFIT ŞI PIERDERE, cont care prezintă în formă agregată cheltuielile şi veniturile întreprinderii. Prin punerea faţă în faţă a efortului angajat cu efectul obţinut este evidenţiată performanţa întreprinderii.

PROFITUL IMPOZABIL, respectiv **PIERDEREA FISCALĂ**, reprezintă potrivit reglementărilor I.A.S. 12 profitul (pierderea) aferentă unei perioade oarecare, determinate în concordanţă cu regulile stabilite de autoritatea fiscală, pe baza cărora impozitul pe profit devine plătibil (recuperabil).

R

RATTING, procedură de exprimare a unei opinii de către instituţiile specializate asupra capacităţii viitoare a unui subiect de a face faţă plăţilor provenite din obligaţii legale (vezi şi *risc de ţară*).

REDEVENŢĂ, sumă de bani plătită periodic de persoane care au concesionat anumite bunuri (mine, terenuri agricole sau forestiere, lucrări de drumuri publice) sau exploatarea acestora.

REGLEMENTĂRI CONTABILE, totalitatea normelor contabile impuse în mod imperativ (obligatoriu) prin lege sau altă normă juridică.

Scanned with OKEN Scanner

RELEVANŢĂ, însuşirea unei informaţii de a influenţa esenţial deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare (vezi şi *prag de semnificaţie*).

RENTABILITATE, formă a eficienţei economice care evidenţiază capacitatea agenţilor economici de a realiza profit.

RESURSE, concept fundamental al teoriei contabilităţii prin care se exprimă latura abstractă, regimul de drept, provenienţa sau modul de dobândire a mijloacelor sau bunurilor din activ.

REZULTATUL CONTABIL, profitul net sau pierderea netă aferentă unei perioade, înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul pe profit.

REZULTATUL EXPLOATĂRII, diferenţa dintre totalul cheltuielilor şi totalul veniturilor de exploatare aparţinând aceluiaşi exerciţiu financiar.

REZULTATUL EXTRAORDINAR, diferenţa dintre totalul cheltuielilor şi totalul veniturilor extraordinare aparţinând aceluiaşi exerciţiu financiar.

REZULTATUL FINANCIAR, diferenţa dintre totalul cheltuielilor şi veniturilor financiare, aparţinând aceluiaşi exerciţiu financiar.

REZULTATUL FISCAL, valoarea obţinută prin corectarea rezultatului contabil (soldul contului „Profit şi pierdere" înainte de impozitare), potrivit relaţiei:

$$\text{Rezultatul fiscal} = \text{Rezultatul exerciţiului înainte de impozitare (Rezultatul contabil)} + \text{Cheltuieli nedeductibile} - \text{Deduceri fiscale}$$

REZULTATUL NET CONTABIL, valoarea obţinută prin scăderea din rezul-tatul contabil înainte de impozitare a impozitului pe profit.

$$\text{R.n.c.} = \text{Rezultatul înainte de impozitare} - \text{Cheltuieli cu impozitul pe profit}$$

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit I.A.S. 12, există deosebire între cheltuielile cu impozitul pe profit şi impozitul pe profit. În cazul în care întreprinderea obţine pierdere fiscală, nu se mai înregistrează cheltuieli cu impozitul, ci venit fiscal. Acesta din urmă cuprinde venitul cu impozitul curent şi venitul din impozitul pe profit amânat.

S

SCONT (taxa, rata scontului), mărimea procentuală a dobânzii percepute de bănci asupra valorii nominale a efectelor de comerţ (cambie, bilet la ordin etc.) achitate înaintea scadenţei.

SILOGISM, raţionamentul format din trei etape de judecată în care ultima, numită concluzie sau consecinţă se deduce din prima prin intermediul celei de-a doua.

SOLDUL CONTULUI, diferenţa dintre totalul sumelor înscrise în debitul şi în creditul unui cont.

STOCURILE reprezintă, potrivit I.A.S.C., active aflate în una din ipostazele:

a. deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b. în curs de producţie, în vederea unei vânzări similare cu cea menţionată anterior;

c. sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

STORNO, rectificarea unui articol de contabilitate greşit pe calea adăugării sau scăderii unei sume egale cu cea greşită.

SUBVENŢIE, ajutor în bani pentru susţinerea unei activităţi economice desfăşurată de un agent economic.

T

Scanned with OKEN Scanner

TITLURI DE PARTICIPARE, drepturi sub formă de acţiuni şi alte titluri cu venit variabil deţinute în capitalul altor societăţi comerciale a căror deţinere durabilă este considerată utilă acesteia.

V

VALOARE CONTABILĂ, suma la care un activ este recunoscut în bilanţ, după deducerea oricăror amortizări cumulate şi a oricăror pierderi cumulate din depreciere.

VALOARE JUSTĂ reprezintă, potrivit reglementărilor I.A.S., suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat în mod obiectiv. În opinia noastră, apreciem că, *asemeni conceptului de „imagine fidelă" şi cel de* ***v.j.*** *exprimă o abordare deosebit de largă, mereu susceptibilă a fi îmbunătăţită. Din această cauză, fundamentarea* ***v.j.*** *trebuie să aibă în centrul ei valoarea de piaţă. Nici o* ***v.j.*** *nu este justă şi relevantă dacă piaţa (cumpărătorul) nu o recunoaşte ca atare.*

VALOARE DE PIAŢĂ, preţul pe care un cumpărător real este dispus să-l ofere efectiv pentru a intra în posesia unui bun, serviciu sau lucrări.

VENITURI reprezintă, conform IFRS 2007, creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exerciţiului financiar sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţiile acţionarilor. Într-o formulare mai generală, veniturile desemnează în expresie monetară bogăţia creată prin activităţile desfăşurate de entitatea patrimonială sau obţinută din afară cu titlu gratuit.

VENITURI POTENŢIALE, efectul care urmează să fie obţinut din desfăşurarea unei anumite activităţi (producţie, comerciale), inclusive, tranzacţii financiare, concretizat în aportul acestora la fluxul de numerar, respective, echivalente de numerar către întreprindere. Expresia este mai acoperitoare şi mai corectă, în opinia noastră, decât cea de *„beneficii economice viitoare"*, folosită frecvent în S.I.C. şi în reglementările româneşti.

Scanned with OKEN Scanner

VIRARE, efectuarea de încasări şi plăţi prin virament, între agenţi economici care au deschise conturi de disponibilităţi băneşti la bănci. Sumele trec din contul plătitorului în cel a beneficiarului, fiind vorba de bani scriptici (sau bani de cont) şi nu de bani numerar (cash).

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Airinei D., *Depozite de date,* Ed. Polirom, Iaşi, 2002
2. Afanasiev V.G., *The Scientific and Technological Revolution, Its Impact on Management and Education,* Editura Progres, Moscova, 1976
3. Andone I., Mockler R., Dologite D., Ţugui A., *Dezvoltarea sistemelor inteligente în economie. Metodologie şi studii de caz,* Ed. Economică, Bucureşti, 2001
4. Anghelescu I. N., *Cunoaşterea şi conducerea pieţei economice,* Institutul de editură şi arte grafice, Flacăra, Bucureşti, 1915
5. Aristotel, *Metafizica*, Ed. Academiei R.S.R. Bucureşti, 1965
6. Arsac J., *Informatica*, Ed. Enciclopedică, Bucureşti, 1973
7. Bărbat Al., *Teoria statisticii sociale*, lito, Iaşi, 1970
8. Bari I., *Globalizarea economică,* Editura Economică, Bucureşti, 2005
9. Beard Ch., *The Role of Administration in Governement*, în "Federal administration and Public administratin Science", Chicago, 1973
10. Belverd E. Needles, s.a., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ed. a cincea, Ed. ARC, Chişinău, 2000
11. Berheci I., *Contabilitatea societăţilor bancare,* Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2003
12. Bernal J. D., *Ştiinţa în istoria societăţii*, Ed. Politică, Bucureşti, 1964
13. Bernasconi F., *Informatica, o necesitate*, în "Hrană pentru şase miliarde", Editura Politică, Bucureşti, 1986
14. Besta Fabio, *La ragioneria*, Bologna, 1880
15. Boldur Gh., *Fundamentarea complexă a procesului decizional-economic,* Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1973
16. Bonaparte Napoleon I., *Mémoires de Napoleon*, Bibliothèque Militaire, J. de Mat, Imprimeur-Libraire, Tome Sixième, Bruxelless, 1842
17. Budugan D., Georgescu I., *Bazele contabilităţii,* Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2003
18. Călin O., Ristea M. ş.a., *Bazele contabilităţii*, E.D.P., Bucureşti, 1999
19. Capron M., *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. "Humanitas", Bucureşti, 1994

Scanned with OKEN Scanner

20. Charnes A., ş.a., *Managements models and Industrial aplication of linear Programming*, New York, Wiley, 1961
21. Cherhoff H. ş.a., *Elementary Decision Theory*, New York, 1959
22. Coffy P.R., *Tableau sinoptique des principes generaux de la tennue des livres à parties doubles*, Paris, 1833
23. Colasse B., *Comptabilité générale (PCG 1999 et IAS), 7e édition,* Economica, Paris, 2001
24. Colasse B., *Comptabilité Générale*, 6e Édition, Ed. Economica, Paris, 2000
25. Committee on Accounting Terminology, Accounting Terminology Bulletin No.1, (New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1953, p.9)
26. Coutre W. le, *Buchhaltungtheorien in hand-wörterbuch der Betribswirtschaft*, vol.II, Stuttgart, 1926
27. Coutre W. le, *Praxis der bilanzkritic*, vol.II, Berlin, 1926
28. Coutre W. le, *Zeitschrift fur Buchhaltung*, Berlin, 1914
29. Dăianu D., Vrânceanu R., *România şi Uniunea Europeană,* Editura Polirom, Iaşi, 2002.
30. Demetrescu C. G., *Istoria contabilităţii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972
31. Demetrescu C.G., Puchiţă V., Possler L., Voica V., *Contabilitatea ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1979
32. Descartes René, *Discurs asupra metodei*, History of Accounting and Accountant, Edinburg, 1905
33. Drăgan J. C., Demetrescu M. C., *Economistul mileniului III, Nicholas Georgescu-Roegen, profetul arhitect al noii gândiri*, Ed. Europa Nova, Bucureşti, 1994
34. Drucker P.F., *The practic of Management*, London, Heinemann, 1967
35. Dulcan D. C., *Inteligenţa materiei*, Ed. Teora, Bucureşti, 1992
36. Dumitrean E. ş.a., *Contabilitate financiară. Teste grilă,* Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2007
37. Dumitrescu M., *Enciclopedia conducerii întreprinderii*, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1978
38. Dumitrescu Şt., Toma D.. *Principiile contabilităţii,* E.D.P., Bucureşti, 1974

Scanned with OKEN Scanner

Profesorul universitar, doctor în economie, **Emil Horomnea** este absolvent al Facultăţii de Ştiinţe Economice, Universitatea „Al. I. Cuza" Iaşi, specializarea Contabilitate, promoţia 1972. Vicepreşedinte al Corpului Experţilor Contabili şi a Contabililor Autorizaţi din România, membru al Biroului permanent al aceluiaşi organism, a promovat afirmarea şi dezvoltarea profesiei contabile atât în ţară cât şi în întâlnirile internaţionale: Germania, Grecia, Franţa, Olanda, Spania şi Portugalia. Autor şi coautor a numeroase tratate, cărţi, studii şi articole de specialitate, publicate în ţară şi străinătate, este recunoscut pentru stilul academic şi eleganţa comunicării. Domenii de interes: Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii; Bazele contabilităţii; Istoria şi doctrinele contabilităţii; Contabilitate aprofundată; Contabilitate comparată; Analiza şi auditul contabil-financiar; Normalizare, armonizare şi convergenţă contabilă. A efectuat schimburi de experienţă şi stagii de documentare în universităţi din Grecia, Germania, Spania şi Franţa.

Este membru unor prestigioase asociaţii şi organisme naţionale şi internaţionale: Asociaţia Oamenilor de Ştiinţă din România, Asociaţia Internaţională de Fiscalitate, Asociaţia Generală a Economiştilor, Asociaţia Profesorilor de Contabilitate din Spania, Corpul Experţilor Contabili şi a Contabililor Autorizaţi din România, expert contabil, evaluator ANEVAR şi CECCAR.

O impresionantă cultură acumulată [illegible]matic a permis profesorului Emil Horomn[illegible]ină susţinătorul dimensiunii intelectuale a c[illegible]s în acelaşi timp să se bucure constant d[illegible] unor amfiteatre pline. Este esenţa raţiunii [illegible] dascălului universitar şi nu în ultimă in[illegible] satisfacţia performanţei pe deplin meritate.

Prof. Univ. Dr. Mihai RISTEA

ISBN 978-973-168-015-6

Scanned with OKEN Scanner

Profesorul universitar, doctor în economie, **Emil Horomnea** este absolvent al Facultăţii de Ştiinţe Economice, Universitatea „Al. I. Cuza" Iaşi, specializarea Contabilitate, promoţia 1972. Vicepreşedinte al Corpului Experţilor Contabili şi a Contabililor Autorizaţi din România, membru al Biroului permanent al aceluiaşi organism, a promovat afirmarea şi dezvoltarea profesiei contabile atât în ţară cât şi în întâlnirile internaţionale: Germania, Grecia, Franţa, Olanda, Spania şi Portugalia. Autor şi coautor a numeroase tratate, cărţi, studii şi articole de specialitate, publicate în ţară şi străinătate, este recunoscut pentru stilul academic şi eleganţa comunicării. Domenii de interes: Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii; Bazele contabilităţii; Istoria şi doctrinele contabilităţii; Contabilitate aprofundată; Contabilitate comparată; Analiza şi auditul contabil-financiar; Normalizare, armonizare şi convergenţă contabilă. A efectuat schimburi de experienţă şi stagii de documentare în universităţi din Grecia, Germania, Spania şi Franţa.

Este membru unor prestigioase asociaţii şi organisme naţionale şi internaţionale: Asociaţia Oamenilor de Ştiinţă din România, Asociaţia Internaţională de Fiscalitate, Asociaţia Generală a Economiştilor, Asociaţia Profesorilor de Contabilitate din Spa[illegible] Corpul Experţilor Contabili şi a Contabililor Autoriz[illegible] din România, expert contabil, evaluator ANEVAR [illegible] CECCAR.

O impresionantă cultură acumulată sistematic a permis profesorului Emil Horomnea să devină susţinătorul dimensiunii intelectuale a contabilităţii şi în acelaşi timp să se bucure constant de audienţa unor amfiteatre pline. Este esenţa raţiunii de „a fi" a dascălului universitar şi nu în ultimă instanţă satisfacţia performanţei pe deplin meritate.

Prof. Univ. Dr. Mihai RISTEA

Scanned with OKEN Scanner